

# I. Aspectos constitucionales de un recurso fundamental para la suficiencia de medios de las haciendas locales

## 1. La Hacienda local en el artículo 142 de la Constitución

Desde que aparecieron los primeros análisis y comentarios de la Constitución de 1978, se convirtió en una opinión común entre la doctrina la idea de que el tratamiento dispensado por sus artículos 140 a 142 al régimen de las administraciones locales y, más concretamente, a sus aspectos hacendísticos adolece de un exceso de parquedad y laconismo.<sup>27</sup>

Por encima de cualquier otra consideración técnico-jurídica en torno al grado de detalle que debiera haber mostrado nuestra norma fundamental a la hora de perfilar la incardinación de los entes locales y su Hacienda en la estructura de un Estado descentralizado,<sup>28</sup> estructurado en tres escalones

27. TEJERIZO LÓPEZ, J. M. –“Artículo 142. Haciendas locales”, en AA.VV. (director O. Alzaga Villaamil), *Comentarios a la Constitución española de 1978*, t. X, Cortes Generales-EDERSA, Madrid, 1998, p. 542– insiste en la “enorme ambigüedad” del precepto y lamenta que una vez que el constituyente optó por mencionar de modo expreso las haciendas locales, reconociendo la trascendencia de la financiación de los entes locales como medio para garantizar su adecuado funcionamiento, “hubiera sido de desear una regulación más detallada, o por lo menos una mayor precisión de sus dictados”. Con análogo talante crítico se expresaron en su día ARIAS SEOSEAIN, M. –“Constitución y Administración local”, en AA.VV. (coordinador T. R. Fernández Rodríguez), *Lecturas sobre la Constitución española*, vol. I, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1978, p. 382-383–, quien puso en entredicho el artículo 142 por percibirlo como un “tratamiento de pura cortesía”, “impreciso, vacilante e incluso volátil” y que desconstitucionaliza el tema, así como DEL POZO LÓPEZ, J., “Las haciendas municipales en un régimen de autonomías o de descentralización financiera”, *Hacienda Pública Española*, núm. 63, 1980, p. 188. Con una actitud distinta CAYÓN GALIARDO, A. –“Artículo 142. Las haciendas locales”, en AA.VV. (director O. Alzaga), *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978*, t. X, EDERSA, Madrid, 1985, p. 553– admite que “con la constitucionalización del tema, el legislador dio muestras de una especial sensibilización hacia el mismo”.

28. Como bien ha escrito CASADO OLLERO, G. –“La Hacienda local en la Constitución y en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, en AA.VV. (coordinador Gabriel Casado Ollero), *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Dykinson, Madrid, 2005, p. 437–, “también (y sobre todo) en este ámbito la Constitución española de 1978 prescinde de establecer”.

Fundación Democracia y Gobierno Local

ISBN: 978-84-613-2571-9

de poder político, administrativo y financiero, lo cierto es que la objeción anterior encuentra una explicación fácilmente comprensible. La simple comparación de la diversidad de contenido y extensión de los capítulos II –“De la Administración local”– y III –“De las comunidades autónomas”– del complejo título VIII evidencia una clara descompensación.<sup>29</sup> Mientras que el primero resuelve en apenas tres preceptos la situación de los entes locales, sin proporcionar indicación alguna sobre sus atribuciones competenciales, el segundo dedica un total de dieciséis artículos, no exentos tampoco de importantes dosis de indefinición, a sentar las directrices básicas sobre la creación, organización, asunción de competencias y financiación de las comunidades autónomas como entes públicos de nuevo cuño.<sup>30</sup>

La concisión con que el constituyente afrontó el encaje de la Administración local en la organización territorial del Estado no le impidió, sin embargo, dejar constancia expresa de la notable trascendencia que adquiere la configuración de su Hacienda en orden a garantizar que la autonomía de los municipios y provincias “para la gestión de sus respectivos intereses” (artículos 137, 140 y 141.2) sea real y efectiva. Desde este punto de vista, el

---

cer un modelo definido de Gobierno, de Administración y de Hacienda local, fiel a su propósito de *Constitución abierta* a diferentes opciones en su desarrollo y articulación”.

29. Descompensación de la que GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., GUIJARRO ARRIZABALAGA, J. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. –“Situación actual y perspectivas de reforma de la Hacienda local”, *Documentos de Trabajo*, núm. 31/1988, Fundación Fondo para la Investigación Económica y Social, Obra Social de la Confederación Española de Cajas de Ahorro, s.l., p. 5– deducen que los redactores de la Constitución “debieron quedar encandilados con la regulación del nuevo poder y con su delimitación frente al Estado, lo que determinó el abultado desequilibrio normativo que se aprecia en el título VIII”.

30. En concreto, la comparación de los artículos 142 y 157 llevó a LASARTE ÁLVAREZ, J. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E. –“Las haciendas locales ante las autonomías”, *Revista de Estudios Regionales*, número extraordinario, vol. II, 1980, p. 629– a concluir que el hecho de que el primero sea menos explícito y responda a una técnica legislativa mucho más simplificada “es lógico si se tiene en cuenta la novedad de estas entidades –se referían a las comunidades autónomas– frente a las haciendas locales, siempre en apuros, pero ya asentadas en nuestro sistema financiero”. Paradójicamente, tampoco la regulación de la Hacienda de las comunidades autónomas bosquejada en los artículos 156 a 158 del texto constitucional escapó de las críticas iniciales de la doctrina, que le imputaba demasiada vaguedad e imprecisión. En este sentido se manifestaron, entre otros, FERREIRO LAPATZA, J. J., “La Hacienda regional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 14, 1977, p. 350; PALAO TABOADA, C., “La Hacienda regional y la Constitución española”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 2, 1978, p. 164, y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La financiación de las comunidades autónomas vasca y catalana”, *Revista del Departamento de Derecho Político*, núm. 5, 1979-1980, p. 38. Las razones por las que el constituyente renunció a dar rango constitucional a un acabado sistema de financiación se exponen con claridad en el trabajo de MEDINA GUERRERO, M., *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las comunidades autónomas*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1992, p. 341-345.

artículo 142 del texto constitucional encierra un claro llamamiento al legislador estatal y a los legisladores autonómicos, obligados de forma mancomunada a articular un sistema de recursos que permita a los entes locales ejercer en las condiciones financieramente adecuadas las competencias que les sean atribuidas. Dicha admonición aparece formulada en unos términos imperativos que no dejan ningún resquicio para la duda:

“Las haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las comunidades autónomas.”

Por muy escueta, fragmentaria o programática que pueda parecer esta declaración constitucional, cualquier estudio del sistema de financiación local, en general, o de alguno de los mecanismos que lo componen, en particular, debe partir ineludiblemente de su dictado. De lo contrario se corre el riesgo de convertirlo en una mera especulación teórica alejada de las coordenadas que presiden la cúspide de nuestro ordenamiento jurídico.<sup>31</sup> En su enunciado se distinguen con claridad dos vertientes: por un lado, el *fin o guía* que ha de inspirar cualquier diseño que se lleve a cabo en sede legal; por otro, los *medios fundamentales* para su consecución (tributos propios, participaciones en tributos del Estado y participaciones en tributos de las comunidades autónomas).

### 1.1. El objetivo básico: la disposición de medios suficientes para el desempeño de las funciones atribuidas a los entes locales

La ordenación legal de la Hacienda local ha de perseguir una adecuación entre funciones y medios.<sup>32</sup> Esta situación se cifra en la disposición de recursos “suficientes para el cumplimiento de los fines de las entidades loca-

31. Como afirmó en su día LOZANO SERRANO, C. –“La autonomía municipal en materia de gastos: Tendencias del ordenamiento”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 12, 1982, p. 119–, pese a la brevedad de la Constitución en materia de régimen local “es obvio que el análisis de las escasas previsiones contenidas en nuestra primera norma ha de constituir el punto de arranque para el examen de cualquier institución relacionada con aquél, proporcionándonos al mismo tiempo un marco de objetivos generales a los que debe orientarse la tarea normativa”.

32. Evidentemente, la definición de las funciones es previa a la de los medios. En palabras de PONT MESTRES, M. –“El principio de suficiencia como principio constitucional de la Hacienda local”, en AA.VV. (coordinador M. Pont Mestres), *Financiación de los entes locales*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 63–, “no son los medios económicos los que condicionan las funciones, sino a la inversa, esto es, una vez atribuidas a las corporaciones locales las funciones que la ley básica considere pertinentes, el desempeño de las mismas ha de verse correspondido por la disposición de medios suficientes”.

les”, según proclama el artículo 105.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local (en adelante Ley 7/1985 o Ley de bases);<sup>33</sup> o “proporcionales a las competencias previstas por la Constitución o por la ley”, tal y como demanda el artículo 9.2 de la Carta Europea de la Autonomía Local de 15 de octubre de 1985.<sup>34</sup> Además, este principio de suficiencia no debe entenderse sólo en un sentido estático, sino que ha de cumplirse a lo largo del tiempo mediante un sistema de financiación que garantice una suficiencia dinámica.<sup>35</sup> Como dice el apartado 4 del citado precepto de la Carta, los recursos de que disponen las entidades locales deben ser de “una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitirles seguir, en la medida de lo posible y en la práctica, la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias”.

No es ese equilibrio una virtud que haya caracterizado históricamente a las finanzas locales españolas, que han padecido un estado prolongado de precariedad—en unos períodos más acentuado que en otros, pero arrastrado desde largo tiempo atrás—, unido a una fuerte dependencia de los ingresos provenientes de la Hacienda estatal en forma de transferencias.<sup>36</sup> Estas son

---

33. POZO LÓPEZ, J. DEL —“Las haciendas locales en el Proyecto de ley de regulación de las bases del régimen local”, en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Administración local)*, vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 2302— censura las rectificaciones formales o de redacción que introduce este precepto con respecto al artículo 142. A su juicio, si tiene sentido desarrollar la Constitución “carece de él reproducir su redacción, modificándola, sin concretar los medios para lograr la realización de los principios constitucionales sobre las haciendas locales”. En el artículo 80.1 del Anteproyecto de ley básica del gobierno y la administración local, presentado por el Ministerio de Administraciones Públicas con fecha de 3 de mayo de 2006 y que finalmente no fue tramitado como proyecto de ley, se identificaba la suficiencia financiera de las entidades locales con la obtención de recursos suficientes “para el desempeño de las funciones y el cumplimiento de los fines que tengan encomendados por la legislación”.

34. Hecha en Estrasburgo el 15 de octubre de 1985, aprobada y ratificada por España el día 20 de enero de 1988 (BOE núm. 47, de 24 de febrero de 1989). En su apartado 1 este precepto proclama que las entidades locales tienen derecho, en el marco de la política económica nacional, a tener recursos propios suficientes. Desde una perspectiva diferente, la necesidad de equilibrio o proporcionalidad entre funciones y fondos asignados a los entes locales debe interpretarse, según ha precisado el Tribunal Constitucional en la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (fundamento jurídico 22), en el bien entendido de que “no impide ni descarta que dichos fondos superen la cifra precisa para cubrir las necesidades del municipio o, dicho de otro modo, no se opone a que exista superávit presupuestario”.

35. ANGOITIA GRIJALBA, M., *Entidades locales y descentralización del sector público*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2004, p. 148.

36. Antes de la aprobación de la Ley reguladora de las haciendas locales, IBÁÑEZ CASADO, J. y ROMANO VELASCO, J. —“Hacia un nuevo modelo de financiación de las haciendas locales”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 49, 1987, p. 59— ofrecían este crudo diagnóstico: “Si quisiéramos resumir en breves palabras la historia de las administraciones locales en España, desde el punto de Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local  
ISBN: 978-84-613-2571-9

dos de las cualidades sobre las que más han incidido la doctrina y los responsables políticos para describir sus vaivenes no sólo con anterioridad a la Constitución, sino también durante la etapa inmediatamente posterior a su entrada en vigor, jalonada por la adopción de una serie de medidas excepcionales cuyo máximo exponente fue la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las haciendas locales.<sup>37</sup>

A fuerza de ser reiterada hasta la saciedad se ha convertido casi en tónica la afirmación de que la importancia cuantitativa y cualitativa de las funciones, servicios y fines comprendidos en la esfera de acción de los entes locales no se ha visto correspondida históricamente con una dimensión aceptable de los medios económicos adscritos al sostenimiento de sus necesidades de gasto. La exposición de motivos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, se iniciaba con una confesión que reflejaba con extrema elocuencia esta insatisfactoria realidad:

“La evolución histórica de la Hacienda local española, desde que ésta pierde definitivamente su carácter patrimonialista durante la primera mitad del siglo XIX y se convierte en una Hacienda eminentemente fiscal, es la crónica de una institución afectada por una insuficiencia financiera endémica.”<sup>38</sup>

Detrás de la inquietud del artículo 142 de la Constitución por procurar a las entidades locales una financiación acorde con su nivel competencial subyacen, pues, los acuciantes problemas de agobio económico, falta de liquidez y déficit presupuestario por los que aquéllas han atravesado de manera cíclica;<sup>39</sup> males endémicos que, por otra parte, han sido aducidos una y

---

vista estrictamente financiero, podemos condensarlo en esta afirmación: Sometimiento a la Hacienda estatal y escasez de recursos propios conjuntada con dificultades en la obtención de ajenos.”

37. Más allá de esas medidas urgentes, la consagración constitucional del principio de suficiencia no conllevó una ordenación legal inmediata de la Hacienda local. Según subrayan RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J. –“Autonomía y suficiencia en la financiación de las haciendas locales”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 259, 1993, p. 500–, la cuestión se vio postergada “como consecuencia, por un lado, de la urgencia con que había que atenderse a la reforma del sistema tributario estatal y, por otro, de la imperiosa necesidad de articular un modelo para la financiación del nuevo sujeto político que representaron las comunidades autónomas”.

38. Un resumen de la evolución de la Hacienda local desde la aparición del Estado liberal y constitucional puede consultarse en el trabajo de SIMÓN ACOSTA, E., “Antecedentes históricos”, en AA.VV. (directores J. J. Ferreiro Lapatza y E. Simón Acosta), *Manual de Derecho Tributario Local*, Generalidad de Cataluña, Escuela de Administración Pública, Barcelona, 1987, p. 1-28.

39. Hay que convenir con PONT MESTRES, M. –“El principio de suficiencia como principio...”, *op. cit.*, p. 40-41– que la proclama constitucional “lejos de reflejar simplemente una inflación emotiva de los umbrales del Estado social y democrático de Derecho, respondió a una necesidad largamente sentida en el tiempo, a la que había de ponerse remedio, y, a un problema que por insoluble que pareciese requería urgente solución”.

otra vez como justificación última de sucesivas reformas legislativas, tendentes en muchas ocasiones a la elevación de la presión fiscal soportada por los contribuyentes.<sup>40</sup>

Desde esta perspectiva, el principio de suficiencia instaurado en el precepto cumple, como bien ilustró tempranamente Simón Acosta, un doble cometido. En primer lugar, asume una *función valorativa*, expresando un juicio de disconformidad con el volumen de ingresos que las haciendas locales venían recibiendo durante el período anterior a la aprobación del texto constitucional. Y, en segundo término, desempeña el papel de *norma programática o principial*, encarnando una aspiración que impone al legislador y a los restantes poderes del Estado el deber de facilitarles mayores disponibilidades económicas.<sup>41</sup>

La estrecha interdependencia existente entre la suficiencia financiera y la autonomía constitucionalmente reconocida a las entidades locales es evidente.<sup>42</sup> El influjo de la primera desborda los límites de lo estrictamente financiero para condicionar todo el funcionamiento de estas administraciones, como bien se explicaba en la exposición de motivos de la Ley 39/1988, a la que de nuevo acudimos:

“Por su parte, la suficiencia financiera enmarca las posibilidades reales de la autonomía local, pues, sin medios económicos suficientes, el principio de autonomía no pasa de ser una mera declaración formal.”

De ahí que se haya dicho con razón que la suficiencia es “presupuesto inexcusable para que pueda hablarse de una autonomía local real y efectiva”

40. Así lo refrendaron LASARTE ÁLVAREZ, J. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E. –“Las haciendas locales ante...”, *op. cit.*, p. 631–, al apuntar que “el principal criterio inspirador de los preámbulos de la mayor parte de las disposiciones de reforma ha sido siempre destacar el denominador común de la insuficiencia financiera”.

41. SIMÓN ACOSTA, E., “El principio de suficiencia en la Hacienda local”, en AA.VV., *Autonomía y financiación de las haciendas municipales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, p. 479-480. Otro autor que otorga una doble dimensión al principio de suficiencia es FERREIRO LAPATZA, J. J., “Constitución y haciendas locales”, *Revista Jurídica de Cataluña*, núm. 4, 1984, p. 936-937 –trabajo cuyo contenido es reproducido en “Principios constitucionales informantes de la Hacienda local”, en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Administración local)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 203-221–, quien distingue entre un significado interno o aislado, equivalente a la adecuación entre medios y fines asignados a las corporaciones locales, y otro externo con relación al Estado y las comunidades autónomas, que “deben respetar los medios que las corporaciones locales necesitan para el cumplimiento de sus funciones”.

42. CASADO OLLERO, G. –“La Hacienda local en la Constitución...”, *op. cit.*, p. 453– ofrece una explicación concluyente de este vínculo al afirmar que la suficiencia financiera se sitúa “en el contenido inherente a cada competencia material”.

(Lozano Serrano);<sup>43</sup> u “obligada consecuencia, complemento y presupuesto” no sólo del principio de autonomía, sino también del más general de descentralización administrativa, formulado en el artículo 103 de la Constitución (Entrena Cuesta).<sup>44</sup> En suma, el reconocimiento de la capacidad de cada colectividad local para autogestionar sus propios intereses quedaría desprovisto de todo contenido de no ir acompañado de un aceptable basamento financiero.<sup>45</sup>

También el Tribunal Constitucional se ha hecho eco en alguna ocasión de esa interconexión axiológica. La sentencia 96/1990, de 24 de mayo (fundamento jurídico 7), puntualizó que la finalidad de la participación en los tributos del Estado, en cuanto una de las fuentes de financiación constitucionalmente posible, no es otra que “dotar al conjunto de entes locales de la necesaria suficiencia de fondos para el cumplimiento de las funciones que legalmente les han sido encomendadas, esto es, para posibilitar y garantizar, en definitiva, el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocido (artículos 137, 140 y 141 de la CE)”.

No obstante, en la sentencia 104/2000, de 13 de abril (fundamento jurídico 4), tal vínculo ha salido a la luz en toda su extensión. En dicho pronunciamiento el Tribunal advierte, extrapolando al ámbito local una doctrina construida inicialmente para justificar el reconocimiento constitucional de autonomía financiera a las comunidades autónomas (sentencia 135/1992, de 5 de octubre, fundamento jurídico 8), que el principio de autonomía que preside la organización territorial del Estado ofrece “una vertiente económica

43. LOZANO SERRANO, C., “La Hacienda municipal en la Constitución”, *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, p. 116. En parecidos términos ESCRIBANO LÓPEZ, F. – “La Hacienda local en el seno del ordenamiento tributario: Unidad y diversidad”, *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 15, 1991, p. 222– escribe que la autonomía encuentra en la suficiencia “su elemento de contraste, es decir, la prueba eficiente de su realidad”.

44. ENTRENA CUESTA, R. – “Artículo 142”, en AA.VV. (director F. Garrido Falla), *Comentarios a la Constitución*, 3.<sup>a</sup> ed., Civitas, Madrid, 2001, p. 2460– explica dicho nexo de unión de la siguiente manera: “De nada serviría, en efecto, la consagración de dichos principios si las haciendas locales no fuesen autosuficientes para alcanzar sus fines. Pues, o habrían de renunciar a ejercitar las funciones de su competencia, con lo que la descentralización y la autonomía se volverían, en definitiva, en contra de los ciudadanos, que carecerían de los servicios necesarios, o habrán de acudir a la ayuda de otros entes, por la vía de la subvención: con lo que, si bien se mejoraría la prestación de los servicios, se produciría una erosión de los principios de referencia, al posibilitarse, mediante aquéllas, una penetración del sujeto subvencionante en la gestión de la corporación subvencionada”.

45. Sin solidez financiera habría de hablar de una “pseudo-autonomía”, en expresión de GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., “Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las corporaciones locales según la Constitución española”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 229, 1986, p. 100.

relevante ya que, aun cuando tenga carácter instrumental, la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines". La conclusión básica que se extrae a continuación de esta premisa es la siguiente:

"La autonomía de los entes locales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas [...]; es decir, para posibilitar y garantizar, en definitiva, el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocido en los artículos 137, 140 y 141 de la CE."

### 1.1.1. La relatividad del concepto de suficiencia financiera

Resulta digna de elogio esta resuelta actitud del constituyente en defensa de la adecuación entre la Hacienda de las administraciones locales y los cometidos encomendados a éstas por las leyes, que en modo alguno puede tomarse como un alarde retórico.<sup>46</sup> Pero la propia noción de suficiencia encierra una limitación intrínseca que complica mucho su concreción, cual es su manifiesta relatividad.<sup>47</sup>

No se requiere demasiada imaginación para concebir actuaciones puntuales, generadoras de efectos claramente lesivos para el equilibrio de las finanzas locales, que deberían reputarse contrarias a este postulado. Esto sucedería, por ejemplo, si el Estado o una comunidad autónoma tomaran

46. Cfr. PONT MESTRES, M., "El principio de suficiencia como principio...", *op. cit.*, p. 70: "no es una mera manifestación de buenas intenciones; es un mandato al que queda sometido el legislador ordinario."

47. Insisten en este aspecto, entre otros autores, PALAO TABOADA, C., "La Hacienda regional y la Constitución...", *op. cit.*, p. 136-137, RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J. -"Autonomía y suficiencia en la financiación...", *op. cit.*, p. 504-, quienes la tildan de "noción de perfiles borrosos", y NIEVES BORREGO, J. -"La financiación de los entes locales", en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Administración local)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 244-, que percibe el artículo 142 como una norma que "dispone muy poco y precisa menos". Para GARCÍA LOMBARDÍA, J. M. -"Haciendas locales y autonomía municipal: Fundamento constitucional", en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Administración local)*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 1435 y 1445-, se trata de un principio "existencial o lógico de todo sistema tributario, de un ideal hacia el que debe tenderse, pero en cuya realización práctica intervienen muy diversos factores". La claridad y simplicidad que reviste la formulación del principio no impide a VARONA ALABERN, J. E. -"Gestión catastral y autonomía financiera local", *Revista Española de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 220, 1992, p. 733- resaltar que "aparece impregnado de evanescencia cuando se indaga sobre las funciones a las que va dirigido". VALENZUELA VILLARUBIA, I. -"El sistema de financiación de los entes...", *op. cit.*, p. 41- descarta que "se pueda concebir la suficiencia como un deber exigible, al menos en el sentido estrictamente jurídico, por cuanto no ha sido recogido por ninguna otra norma subconstitucional de este mismo modo".



la decisión de suprimir un tributo sin resarcir a las entidades locales afectadas por la consiguiente disminución de sus ingresos.<sup>48</sup> O de hecho ha acontecido con relativa frecuencia en la práctica cada vez que el Estado, incumpliendo las previsiones explícitas formuladas al respecto en la legislación sobre haciendas locales,<sup>49</sup> ha introducido nuevos beneficios fiscales

---

48. CALVO ORTEGA, R. –“Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal”, en AA.VV., *La reforma de las haciendas locales*, t. I, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 65– alude a supuestos como la minoración de la importancia relativa de la participación en los tributos del Estado, la aplicación de una política de subvenciones contraria a las expectativas municipales generadas con base en los precedentes o la reducción injustificada de los tipos de gravamen de los impuestos municipales.

49. Este modo de actuar se ha prolongado durante años, en flagrante vulneración del artículo 9.2 de la Ley reguladora de las haciendas locales de 1988, hoy en día recogido en el artículo 9.2 de su Texto refundido, aprobado por el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Ambas normas –cuyo origen se remonta al artículo 721.1 del Decreto de 24 de junio de 1955, que contiene el Texto articulado y refundido de las leyes de bases de régimen local– incorporan una cláusula de salvaguarda, por la cual toda ley que establezca beneficios fiscales en materia de tributos locales ha de determinar “las fórmulas de compensación que procedan”, teniendo en cuenta “las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las entidades locales procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales”. Tiene razón VEGA HERRERO, M. –“La intervención de los municipios en las exenciones de los tributos”, en AA.VV. (coordinadores I. Martín Dégano, G. Menéndez García y A. Vaquera García), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, t. II, Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 2165– cuando advierte que “se trata de un mandato incumplido sistemáticamente y que lo usual cuando se establecen beneficios fiscales es introducir de inmediato una cláusula de excepción a la compensación, en vez de fórmulas compensatorias”. En este sentido, no se nos escapa que, desde una perspectiva jurídico-formal, la fuerza de obligar de este precepto es limitada: al tener rango de ley ordinaria su observancia queda al albur de lo que decida el legislador cada vez que tenga lugar la situación contemplada. De ahí que la declaración en él contenida haya sido tildada “puramente programática” (ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J. M., *Comentarios al Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, La Ley, Madrid, 2005, p. 84) o de *flatus vocis* (BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A., *Manual de administración local*, 5.ª ed., La Ley-El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 2006, p. 1076). Pero no cabe duda de que presenta una conexión directa e inmediata con la suficiencia financiera de las haciendas locales, de donde cabe inferir que su desobediencia comporta automáticamente la conculcación del citado principio constitucional. Como denuncia FERREIRO LAPATZA, J. J. –“La Ley reguladora de las haciendas...”, *op. cit.*, p. 12–, “el Estado no puede, por un lado, crear un sistema de recursos que posibilite la autonomía y suficiencia financiera de las corporaciones locales y, por otro, vaciar unilateralmente este sistema sin atacar a las normas constitucionales que garantizan de modo expreso y efectivo la suficiencia y la autonomía”. Para una aproximación al tema nos remitimos principalmente al estudio monográfico de VAQUERA GARCÍA, A., *La compensación por beneficios fiscales locales*, Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 73 y siguientes, así como a los trabajos siguientes: RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S., *Ley reguladora de las haciendas locales*, 2.ª ed., Publicaciones Abella, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1996, p. 105-109, ARAGONÉS BELTRÁN, E., “La interpretación judicial de la autonomía local en materia tributaria”, en AA.VV., *La autonomía local. Análisis jurisprudencial*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local ISBN: 978-84-613-2571-9

en la regulación de los impuestos municipales en forma de exenciones, reducciones, deducciones o bonificaciones, sin instrumentar ningún mecanismo de compensación que contrarreste la pérdida de recaudación que ello acarrea a los ayuntamientos.<sup>50</sup>

En cambio, evaluar con absoluta precisión la acomodación escrupulosa del sistema de financiación vigente en un determinado momento a una directriz tan imprecisa y vaga entraña una tarea de enorme dificultad, llena de connotaciones políticas, sociales, ideológicas y económicas. Por este flanco resulta innegable que la eficacia jurídica del principio constitucional de suficiencia se debilita de manera ostensible.<sup>51</sup> ¿Era suficiente

---

Madrid, 1998, p. 118-121; ORÓN MORATAL, G., "Consideraciones sobre el régimen de compensación de beneficios fiscales concedidos por el Estado en tributos locales", en AA.VV. (directora A. Pita Grandal, coordinador R. I. Fernández López), *Hacienda autonómica y local*, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario, Tórculo Ediciones, 2003, p. 723 y siguientes; y LASARTE ÁLVAREZ, J. y RAMOS PRIETO, J., "La compensación a las diputaciones por la supresión del canon sobre la producción de energía eléctrica", *Tributos Locales*, núm. 56, 2005, p. 28-30.

50. En general, VAQUERA GARCÍA, A. —"La compensación por beneficios fiscales...", *op. cit.*, p. 107— denuncia "la ausencia de un criterio certero para admitir o excluir la compensación al tiempo de establecerse un beneficio fiscal", por lo que reclama al legislador que sea más riguroso en la regulación de este tema y justifique de forma expresa aquellos casos en los que se excluya la mentada compensación. En este sentido, ofrecemos dos muestras de actuaciones contradictorias de legislador casi simultáneas en el tiempo. Como avanzamos en la introducción, la Ley 51/2002 aumentó de forma significativa los beneficios fiscales aplicables en el impuesto sobre actividades económicas. En este caso sí se intentó respetar el mandato del artículo 9.2, ya que fruto de la presión ejercida por las entidades locales a través de la Federación Española de Municipios y Provincias la propia Ley 51/2002 incluyó en su disposición adicional décima una compensación inicial que se integraría con posterioridad dentro de la participación en los tributos del Estado. No obstante, la insuficiencia de esta compensación obligó a reconocer otra de carácter adicional mediante la Ley 22/2005, de 18 de noviembre (disposición adicional segunda). Sobre el tema resultan de interés los trabajos de CHECA GONZÁLEZ, C., "La insuficiente compensación económica por el IAE establecida para las corporaciones locales", *Tributos Locales*, núm. 46, 2004, p. 97 y siguientes, MARTÍN QUERALT, J., "Sobre la compensación del Estado a los ayuntamientos por pérdidas de ingresos como consecuencia de la reforma del IAE", *Tribuna Fiscal*, núm. 174, 2005, p. 36-41, y ARAGONÉS BELTRÁN, E., "Problemas destacados del IAE", *op. cit.*, p. 183-206. En el extremo opuesto, apenas tres días antes las Cortes Generales aprobaron la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Este texto legal persevera en el mismo error que su predecesor —la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general—, por cuanto contempla una serie de beneficios fiscales para las entidades sin fines lucrativos descartando de modo explícito cualquier tipo de compensación a favor de las haciendas municipales (disposición adicional decimosexta).

51. En palabras de ENTRENA CUESTA, R. —"Artículo 142", *op. cit.*, p. 2460—, la consagración de este principio "si bien constituye una directriz a seguir por el legislador, no basta, evidentemente, para asegurar su observancia, dada su propia vaguedad". Para CALVO ORTEGA, R. —"Principios tributarios y reforma...", *op. cit.*, p. 65—, este principio "tiene una efectualidad más política que"  
 Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local  
 ISBN: 978-84-613-2571-9

el elenco de recursos contemplados por la Ley reguladora de las haciendas locales antes de la reforma efectuada a finales de 2002?<sup>52</sup> ¿Lo es tras la aprobación de la Ley 51/2002 y el posterior Texto refundido de 2004? ¿Lo será tras futuras modificaciones? Pese a que no han faltado voces autorizadas que se inclinan por dar una contestación negativa, a la vista de la evolución habida desde la Constitución,<sup>53</sup> no nos atrevemos a enfrentar-

jurídica, siendo más un mecanismo de exigencia al Gobierno y al poder legislativo que un precepto constitucional capaz de alumbrar la solución de problemas jurídicos concretos". Según TEJERIZO LÓPEZ, J. M. –"Artículo 142...", *op. cit.*, p. 554 y 556–, el intento por hacer frente al problema real de incapacidad de los entes locales para afrontar sus gastos se diluye por "la propia ambigüedad del término elegido, lo escaso de su regulación e, incluso, la interpretación que del principio ha realizado el Tribunal Constitucional", en vista de lo cual concluye que "muy poco se puede extraer, desde el punto de vista operativo, del mandato constitucional que, en último término, no pasa de ser un precepto lleno de buena voluntad". *Vid.* también GOMAR SÁNCHEZ, J. I., "Características generales del sistema de financiación de los municipios españoles", en AA.VV. (coordinadores J. Rodríguez Fernández y J. I. Gomar Sánchez), *Hacienda y finanzas municipales*, Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)-Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 21-22. La suficiencia, como asevera FERREIRO LAPATZA, J. J. –"Principios generales de la Hacienda local y competencias de las comunidades autónomas", *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 7, 1989, p. 16–, sólo sería oponible a una legislación estatal o autonómica "demasiado cicatera", en la que la diferencia entre medios y fines fuese escandalosa.

52. Puede verse el juicio negativo que emiten, en razón de la dinámica del endeudamiento local, RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J., "Autonomía y suficiencia en la financiación...", *op. cit.*, p. 516, así como el sugerente enlace del problema con la transformación de las bases sobre las que se asienta el Estado del bienestar que realiza CHECA GONZÁLEZ, C., "Hacienda local e insuficiencia financiera. Crónica de una situación que perdura, y posible solución de la misma, que no puede venir exclusivamente dada, sin embargo, por la existencia de una nueva ley", en *El sistema tributario local*, Colección Técnica, Aranzadi, Elcano (Navarra), 2001, p. 13 y siguientes. En el extremo opuesto GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. –"La Hacienda local española. Reflexiones en torno al pasado, presente y futuro", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, mayo-agosto de 1997, p. 278-279 y 292– estima que en términos globales hay una correspondencia entre ingresos y gastos corrientes del sector local. *Vid.*, asimismo, MARTÍNEZ PUJALTE, V., "La financiación de las corporaciones locales", en AA.VV. (coordinador M. Vivancos Comes), *Un Pacto Local para el siglo XXI. Una visión abierta desde la Comunidad Valenciana*, Fundación Vives, Valencia, 2000, p. 76.

53. Este sentir se refleja en la siguiente cita de MEDINA GUERRERO, M., "La articulación de la suficiencia financiera de los entes locales", *Revista de Estudios Locales (CUNAL)*, núm. extraordinario, 2005, p. 68: "Y la impresión absolutamente generalizada que se tiene una vez transcurridos más de veinticinco años de vigencia de la Constitución es que, lisa y llanamente, este mandato constitucional ha distado mucho de cumplirse de un modo enteramente satisfactorio tanto en el momento de puesta en marcha del Estado autonómico como en la fase de su implantación y consolidación. En buena medida, la insuficiencia financiera aparece como un problema crónico y estructural de la Hacienda local, lo que, en buena lógica, conlleva asumir que el marco normativo regulador del sistema de financiación local ha sido tradicionalmente 'inadecuado' o 'deficiente'." A su juicio, la proverbial insuficiencia de las haciendas locales obedece esencialmente a la inadecuada configuración de la participación en los tributos de los restantes niveles de gobierno (p. 72).

nos a esos interrogantes con una respuesta categórica y global, predicable de una generalidad de entidades locales que presentan una enorme heterogeneidad entre sí.

Entre la doctrina ha sido con seguridad Simón Acosta quien ha puesto de relieve con mayor clarividencia los obstáculos a que se enfrenta cualquier intento de vigilar el grado de cumplimiento de una fórmula que no duda en calificar de gramaticalmente hueca, en la medida en que “el objetivo marcado está desprovisto de contenido pues implica un juicio de correspondencia cuantitativa entre dos magnitudes y no se indica cuál es una de ellas”. Dicho autor ilustra su postura con la siguiente reflexión:

“El objetivo es que los medios financieros (primera magnitud a considerar) sean suficientes. Pero suficientes ¿respecto a qué? Según la norma, respecto a las funciones que la ley encomienda a los entes locales. Ahora bien, este segundo término ya no es cuantificable o, dicho de otro modo, no puede expresarse en unidades de medida que permitan compararlo con el primero para saber si hay o no suficiencia. En efecto, la ley se limitará a atribuir a los entes locales la función o competencia (v. gr. sanidad local), pero normalmente no señalará en qué términos o qué condiciones se entiende que la función se ejerce satisfactoriamente, pues esto es algo que deberá ser valorado y estimado por el ente local, si es que pretende reconocérsele (como hace la Constitución en el artículo 140), un mínimo grado de autonomía. Mientras no se determine el nivel o modo en que debe prestarse el servicio o ejercerse la función, no puede entrarse en la medición de su coste. En conclusión, decir que los medios han de ser suficientes para ejercer las funciones es no decir nada, pues la función puede actuarse de muy diversos modos y con muy diversos resultados en cantidad y calidad.”<sup>54</sup>

---

54. SIMÓN ACOSTA, E., “El principio de suficiencia...”, *op. cit.*, p. 478. Años más tarde, abundó en el tema en un breve comentario con el título “Observaciones sobre la financiación de los entes locales”, en AA.VV., *Informe sobre el gobierno local*, Ministerio para las Administraciones Públicas, Fundació Carles Pi i Sunyer d’Estudis Autonòmics i Locals, Madrid, 1992, p. 394: “Gramaticalmente no significa nada: decir que los recursos han de ser suficientes es una vaguedad, una expresión literaria sin contenido, porque la suficiencia supone una relación entre medios y fines y es una palabra huera mientras no se determinen los fines, es decir, las funciones y los gastos que deben ser atendidos. No hay ningún parámetro objetivo para delimitar los fines: desde luego no lo es la enumeración legal de competencias de los entes locales, por la inevitable falta de concreción legal y su escasa virtualidad jurídica; quizá pudiera servir como parámetro el nivel medio de servicios que realmente prestan los municipios pero, aparte de ser un criterio esclerotizador (consagra la inmutabilidad de la situación presente), resultaría francamente difícil determinar el nivel medio y, aún más difícil, determinar el gasto necesario para alcanzarlo porque la eficacia del gasto es variable según el lugar y depende en gran medida de la capacidad de sus gestores.”

A pesar de su extensión, hemos querido reproducir la cita en su integridad porque en ella aflora el cúmulo de factores que complica sobremanera el control de la observancia efectiva de este principio. Para empezar, nos hace caer en la cuenta de que la identificación exacta de las competencias asumidas por los entes locales dentro del sector público constituye un *prius* lógico con respecto a cualquier medición de la bonanza económica de sus haciendas.<sup>55</sup> El principio de suficiencia debe ponerse en íntima relación con el principio de competencia, toda vez que la primera se reconoce constitucionalmente para atender las funciones que la ley les encomienda.<sup>56</sup> Sólo después de fijar con precisión ese marco funcional cobra sentido preguntarse si los recursos previstos guardan o no la debida proporción con él.

Sin embargo, ese trámite previo de clarificación competencial no resulta en modo alguno sencillo. Fruto de una actividad legislativa concurrente del Estado y las comunidades autónomas, las disposiciones legales estatales y autonómicas, tanto las reguladoras del régimen local como la legislación sectorial, asignan a las entidades locales funciones sobre un gran número de materias.<sup>57</sup> Mas lo hacen, particularmente respecto de los municipios,

---

55. Podemos decir, tomando prestada una idea de SERRANO ANTÓN, F. –“La autonomía del poder tributario municipal: Crónica de una insuficiencia anunciada”, en AA.VV. (coordinadores J. Rodríguez Fernández y J. I. Gomar Sánchez), *Hacienda y finanzas municipales*, Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)-Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 45–, que al examinar el principio de suficiencia financiera se introduce “un elemento no tributario en el debate: el gasto público municipal a partir de las competencias de estos entes locales determinadas por ley”. Ello nos coloca ante un “ámbito poco conciso y resbaladizo, ya que no basta con una enumeración de competencias y, por tanto, de gastos, sino que éstos dependen de otros factores, como, por ejemplo, de la calidad de los servicios que se prestan”. En opinión de SÁNCHEZ SÁEZ, A. J. –*Autonomía local y descentralización. Su naturaleza política*, Fundación Democracia y Gobierno Local-Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 45-46–, la suficiencia de las administraciones locales conforma “un concepto jurídico indeterminado que llama, cuanto menos, a la obligación de que la misma cubra necesariamente los gastos ordinarios, de personal, gestión y ejecución administrativa, los costes de la prestación de los servicios mínimos, la actuación administrativa que les permitan las leyes sectoriales que les atribuyan competencias específicas y la ejecución de que las delegaciones de competencias o encomiendas de gestión realizadas desde los entes políticos o administrativos superiores estén acompañadas de la financiación necesaria”.

56. RIVERO YSERN, E., *Manual de Derecho Local*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 2003, p. 473.

57. RAMALLO MASSANET, J. –“El poder de gasto local”, en AA.VV. (coordinador M. Pont Mestres), *Financiación de los entes locales*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 72-73 y 80–, destaca tres factores que marcan la extrema complejidad del sistema competencial de los entes locales. En primer lugar, la ausencia de competencias “propias y exclusivas de cada uno de ellos (excluyentes de las del resto)”. En segundo lugar, la presencia de distintos centros heterónomos de los que depende la definición de las competencias y su financiación. Por último, la distorsión adicional originada por las técnicas de coordinación, cooperación, colaboración, encomienda o delegación empleadas para las relaciones interadministrativas, que provocan

con la doble salvedad de que muchas de esas funciones son de asunción voluntaria o facultativa y de que no especifican las características esenciales de los servicios que han de prestarse al desarrollarlas.<sup>58</sup> El signo más visible de esta manera de proceder figura en el artículo 25.1 de la Ley de bases, que faculta a los municipios para “promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal”. La doctrina suele llamarlo principio de universalidad de los fines de las colectividades locales, que actúa como una especie de competencia residual.<sup>59</sup> Por añadidura, los apartados 2 y 3 de

---

un desplazamiento de competencias de un ente a otro. A todo ello se suma, según este autor, la imposibilidad de “una predeterminación rígida de su espacio competencial, dada la fluidez y variabilidad de las políticas públicas administrativas y, en consecuencia, de las competencias de ellas resultantes”.

58. En tales condiciones, concluye TEJERIZO LÓPEZ, J. M. –“Artículo 142...”, *op. cit.*, p. 554-555–, “ni es posible establecer a priori los servicios que deben prestar los entes locales, ni, por ende, resulta posible medir, también a priori, la suficiencia de los medios”. Como precisa MELGUIZO SÁNCHEZ, A. –“Haciendas locales y participación en tributos del Estado. Notas para una valoración del caso español”, *Hacienda Pública Española*, núm. 75, 1982, p. 189–, la suficiencia a nivel local no es tanto un problema de cobertura de las funciones legalmente atribuidas a las corporaciones locales como del “nivel y calidad de la provisión de bienes públicos locales que esas funciones conllevan”. Así lo hace ver también SUÁREZ PANDIELLO, J. –“Las haciendas locales en el umbral...”, *op. cit.*, p. 24–, al recordar que “los instrumentos financieros no son más que medios para hacer frente a unos fines definidos en términos de necesidades de gasto vinculadas a las competencias asumidas”; necesidades que vienen determinadas por “los niveles de cobertura de los servicios públicos que hay que suministrar, los cuales siempre pueden ser mejorables, en condiciones de calidad o de cantidad, por lo que en la práctica las necesidades de gasto pueden ser vistas como un pozo sin fondo, absolutamente ilimitadas”. En resumen, como previene SOLÉ VILANOVA, J. –“La Hacienda municipal española ante los años noventa. Análisis y cumplimiento de los principios económicos constitucionales”, *Revista de Economía Pública*, núm. 9, 1990, p. 89–, “la cuantificación mínimamente rigurosa de los ‘recursos suficientes’ no es tarea fácil puesto que requiere una concreción, por parte del legislador, de los servicios o bienes a garantizar, y un cálculo objetivo y estandarizado de las ‘necesidades’ de cada municipio. Este cálculo de las ‘necesidades’ obliga a definir un nivel adecuado de output para cada servicio y a disponer de un sistema contable y estadístico completo que permita valorar los costes medios por unidad de servicio y cuantificar las ‘necesidades’ y los costes diferenciales para cada municipio”. En un trabajo posterior (“La financiación de los entes locales”, en AA.VV., *Informe sobre el gobierno local*, Ministerio para las Administraciones Públicas, Fundació Carles Pi i Sunyer d’Estudis Autonòmics i Locals, Madrid, 1992, p. 253-254) este mismo autor insiste en que “la suficiencia de recursos presupone conocer el nivel necesario de gasto”, delimitación que resulta difícil y para la que, a su juicio, deben tenerse en cuenta las competencias mínimas obligatorias y las competencias sectoriales si la Administración superior que las regula no ha articulado subvenciones específica, pero en ningún caso las competencias voluntarias.

59. Como dice ZAFRA, M. –“Autonomía local: Competencias propias y financiación incondicionada”, *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008, p. 2–, estamos ante “una suerte de presunción de competencia en favor del gobierno local, manifestación del *derecho a la espon-* Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local  
ISBN: 978-84-613-2571-9

dicho precepto se limitan a fijar un elenco de materias de interés municipal y a encargar a las leyes sectoriales la tarea de detallar las competencias municipales sobre ellas.<sup>60</sup> Tampoco se muestran mucho más clarificadores los preceptos (artículos 31.2 y 36, el segundo modificado por el artículo 1.1 de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local) que la misma Ley 7/1985 dedica a definir el ámbito competencial de las provincias, deslizado visiblemente hacia la asistencia, coordinación y cooperación con la Administración municipal.<sup>61</sup>

Si la delimitación de las competencias propias de las entidades locales ya resulta de por sí un labor bastante complicada, tampoco debe minusvalorarse la incidencia que sobre la suficiencia de medios económicos pueden tener las competencias asumidas por delegación del Estado o las comunidades autónomas o los servicios asignados como resultado de encomiendas de gestión por parte de estos niveles de gobierno.<sup>62</sup>

---

*taneidad* de un gobierno *descubridor de competencias* por la presión vecinal que implica la proximidad entre gobernantes y gobernados”.

60. Consideraciones críticas sobre esta técnica de repartición competencial pueden verse en GARCÍA RICO, J., “El concepto actual de autonomía local según el bloque de la constitucionalidad”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 282, 2000, p. 69.

61. Una acertada síntesis de las causas principales de la imprecisión legal de las competencias de las provincias puede consultarse en SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “La financiación de las provincias”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 88, 2000, p. 85-87. El mismo trabajo aparece recogido con idéntico título en AA.VV. (coordinador M. Vivancos Comes), *Un Pacto Local para el siglo XXI. Una visión abierta desde la Comunidad Valenciana*, Fundación Vives, Valencia, 2000, p. 105 y siguientes. En realidad, la materialidad de las competencias provinciales hay que buscarla, como dicen ORTEGA ÁLVAREZ, L. y PUERTA SEGUIDO, F. –“Artículo 36”, en AA.VV. (director M. Rebollo Puig y coordinador M. Izquierdo Carrasco), *Comentarios a la Ley reguladora de las bases del régimen local*, t. I, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, p. 866 y 868– en los listados de los artículos 25.2 y 26.1 de la Ley de bases, dado que “en todos los sectores descritos de competencia local, las diputaciones han de desarrollar, como competencias propias, funciones de coordinación, cooperación y prestación de servicios supramunicipales”.

62. MEDINA GUERRERO, M. –*La protección constitucional de la autonomía financiera de los entes locales frente a las alteraciones de su ámbito competencial*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2004, p. 73– se hace eco de esta cuestión y aporta un criterio acertado para su tratamiento: “pocas dudas hay que albergar acerca de que el mandato de suficiencia se extiende a todas las competencias locales (tanto propias como delegadas) e incluso a las tareas encomendadas por otro nivel de gobierno. No sólo presta apoyos a esta lectura extensiva de la disposición su propio tenor literal (que opta por vincular la suficiencia, no a las ‘competencias’, sino a un término en principio más amplio –‘funciones’–), sino también su interpretación teleológica: la encomienda de gestión cuyo coste de haga gravitar sobre las arcas locales genera ineludiblemente la erosión de la suficiencia financiera, ya que el ente local tendrá que distraer recursos adscritos en principio a su propio ámbito competencial para hacer frente a la cobertura de dicho coste”.

En otro orden de cosas, no se debe obviar que el concepto de suficiencia alberga en su seno un acusado componente subjetivo.<sup>63</sup> Cualquier valoración que se haga, desde este punto de vista, de los instrumentos de financiación puestos a disposición de las haciendas locales estará siempre condicionada por las convicciones, la ideología y los intereses de quien lo emita. Lo que para uno resulta suficiente puede no serlo para otro. En este sentido, será frecuente que los dirigentes políticos locales aleguen frente a los gobiernos de ámbito superior la escasez de los medios con que han de responder a las crecientes demandas de sus ciudadanos.<sup>64</sup>

En relación con este último aspecto, estamos de acuerdo con Calvo Ortega en que el autogobierno de los entes locales supone una variable política que rodea aún de mayor imprecisión y dificultad la determinación del nivel de suficiencia deseable, pues un servicio concreto será o no suficiente desde un planteamiento político concreto y a la vista de unas necesidades determinadas. Sin olvidar tampoco, como destaca igualmente este autor, que las circunstancias, dimensiones y estructura de cada entidad local comportan unas necesidades de financiación y unos costes muy diversos en orden a ofrecer un nivel dado de prestación de los servicios.<sup>65</sup>

Una confirmación adicional de las dificultades descritas proviene de la tendencia a la *autocontención* con que viene actuando el Tribunal Constitucional a la hora de verificar la observancia del mandato de suficiencia en las normas sometidas a su enjuiciamiento. Ante la complejidad de definir *qué es lo suficiente* en cada caso concreto, nuestro juez constitucional ha ejercido hasta ahora un *control laxo o reducido* de las actuaciones pretendidamente vulneradoras de tal principio, mostrando un máximo respeto por la

63. Seguimos de nuevo en este punto a SIMÓN ACOSTA, E. —“El principio de suficiencia...”, *op. cit.*, p. 489—, para quien habría suficiencia “cuando los medios económicos de que disponga el ente local, atendidas las circunstancias que puedan afectarle, permitan con una correcta gestión proporcionar a los ciudadanos el nivel cuantitativo y cualitativo de servicios públicos que deben prestarse según la opinión del que emite el juicio”.

64. De ahí que LÓPEZ DÍAZ, A. —“Autonomía y suficiencia de las corporaciones locales. Sobre la necesidad de un nuevo reparto competencial”, en AA.VV. (directora A. Pita Grandal, coordinador R. I. Fernández López), *Hacienda autonómica y local*, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario, Tórculo Ediciones, 2003, p. 438— señale que la emisión de ese juicio de suficiencia “no puede dejarse a criterio ni de las propias corporaciones locales, ni de la Administración central o de las comunidades autónomas que hayan asumido competencias en materia de haciendas locales”, toda vez que ello “supondría dejar en manos de uno de los entes directamente implicados la definición del sistema de ingresos locales”. Por ello, esa valoración debe corresponder al Tribunal Constitucional, “sin perjuicio de que cada uno de los entes afectados a la hora de tomar decisiones deban tener presente este criterio”.

65. CALVO ORTEGA, R., “Principios tributarios y reforma...”, *op. cit.*, p. 63.

Serie Claves del Gobierno Local, 10

Fundación Democracia y Gobierno Local

ISBN: 978-84-613-2571-9



libertad de configuración del legislador y potenciado la tesis de que la carga de argumentación recae sobre la parte recurrente (Medina Guerrero).<sup>66</sup>

El principio de suficiencia de las haciendas locales proclamado en el artículo 142 de la Constitución presenta una marcada relatividad. Resulta inviable dilucidar a priori y con carácter permanente cuál debe ser la dotación económica adecuada para hacer frente a unas competencias y unos servicios públicos no definidos constitucionalmente y que la legislación de régimen local delimita con considerable flexibilidad y apertura con arreglo al principio de subsidiariedad.

Lo anterior no es óbice para que podamos extraer de él algunas limitaciones relevantes, que los legisladores estatal y autonómico deberán tener bien presentes a la hora de diseñar el sistema de financiación de los entes locales. En particular, creemos que conculcarían esta exigencia constitucional y, por derivación, la autonomía local acciones u omisiones como la negativa a poner en funcionamiento fuentes de ingresos a las que la Constitución otorgue la condición de básicas, siempre que ello perjudique la cobertura de los gastos soportados por las haciendas locales; la puesta en marcha de dichas fuentes de ingresos de forma simbólica, testimonial o secundaria, con un ámbito subjetivo y objetivo de aplicación o una cuantía poco acorde al protagonismo que deberían asumir sobre el papel, produciendo idéntico efecto negativo; o la supresión, reducción o congelación injustificada de alguno de los mecanismos esenciales de financiación de las haciendas locales, no acompañada de alguna medida de compensación financiera a favor de las mismas.

### 1.1.2. ¿Suficiencia financiera *versus* autonomía financiera? La superación de una vieja polémica doctrinal y jurisprudencial

Al contrastar el tenor literal de los artículos 142 y 156.1 de nuestra carta magna salta la vista una divergencia entre los principios que han de modular la configuración respectiva de las haciendas locales y las haciendas autonómicas. La autonomía financiera aparece enunciada formalmente como un atributo de las comunidades autónomas, que no cuentan con un compromiso constitucional explícito en pro de la sufi-

66. Cfr. MEDINA GUERRERO, M., "La garantía constitucional de la suficiencia financiera de las entidades locales", *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 1, 2003, p. 45-49. Tras analizar en profundidad las razones del carácter difícilmente justiciable de la garantía constitucional de la suficiencia financiera concluye: "La dificultad de 'medir' la necesidad financiera local a cuya satisfacción se incardina el mandato constitucional de suficiencia, así como el inesquivable condicionante impuesto por las posibilidades económicas realmente existentes pueden explicar esta general renuencia a efectuar un control intenso de constitucionalidad sobre el particular."

ciencia de sus recursos análogo al instaurado en beneficio de las corporaciones locales.<sup>67</sup>

Esta circunstancia dio pie en un primer momento a que un autorizado sector de la doctrina interpretase, *a sensu contrario*, que las haciendas locales carecen de autonomía financiera para determinar la cuantía y el origen de sus ingresos, así como el importe y destino de sus gastos.<sup>68</sup> Ante

67. Ello se debe, según LASARTE ÁLVAREZ, J. –“Hacienda local: ¿Autonomía o suficiencia?“, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 12, 1987, p. 164–, a que “tal preocupación carecería de sentido una vez que se les ha reconocido autonomía financiera”. A juicio de PONT MESTRES, M. –“El principio de suficiencia como principio...”, *op. cit.*, p. 42-43–, con la mención de la suficiencia se incurriría “en algo muy similar a un pleonasma, dados los poderes jurídicos que la propia Constitución les confiere para generar recursos financieros”. Para una explicación de los motivos por los cuales la alusión a la suficiencia financiera no está presente en la regulación constitucional de las haciendas estatal y autonómica puede consultarse el trabajo de TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Artículo 142...”, *op. cit.*, p. 553-554. De cualquier modo, la suficiencia de recursos para afrontar el ejercicio de las competencias propias de las comunidades autónomas aparece formulada por el artículo 2.1.d) de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, como uno de los principios a que ha de acomodarse la actividad financiera de estos entes territoriales. En los estatutos de autonomía aprobados tras la Constitución sólo lo contemplaban expresamente los de Aragón (artículo 45.1 de la Ley orgánica 8/1982, de 10 de agosto, modificada por la Ley orgánica 5/1996, de 30 de diciembre), Islas Baleares (artículo 58.2 de la Ley orgánica 2/1983, de 25 de febrero, modificada por las leyes orgánicas 9/1994, de 24 de marzo, y 3/1999, de 8 de enero) y Castilla y León (artículo 42.1 de la Ley orgánica 4/1983, de 25 de febrero, modificada por la Ley orgánica 4/1999, de 8 de enero). Por el contrario, sí lo hacen los nuevos estatutos de la Comunidad Valenciana (artículo 67.1, en la redacción dada por la Ley orgánica 1/2006, de 10 de abril), Cataluña (artículo 201.2 de la Ley orgánica 6/2006, de 19 de julio), Islas Baleares [artículos 120.2.c) y 121 de la Ley orgánica 1/2007, de 28 de febrero], Andalucía [artículo 175.2.b) de la Ley orgánica 2/2007, de 19 de marzo], Aragón (artículo 103.1 de la Ley orgánica 5/2007, de 20 de abril) y Castilla y León (artículo 82.1 de la Ley orgánica 14/2007, de 30 de noviembre).

68. Tal vez fue LASARTE ÁLVAREZ, J. –“Potestad legislativa y poder tributario de las comunidades autónomas”, en AA.VV., *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 1262– el primer autor en resaltar que “lo que garantiza el artículo 142 no es la *autonomía* financiera sino la *suficiencia* financiera de las haciendas locales, que es cosa diferente, aunque la autonomía deba basarse en la suficiencia financiera y conducir a la misma”. En un trabajo posterior –“Los conflictos sobre Hacienda local ante el Tribunal Constitucional”, en LASARTE ÁLVAREZ, J., RAMÍREZ GÓMEZ, S. y AGUALLO AVILÉS, A., *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Civitas, Madrid, 1990, p. 547–, reitera que “la declaración general de autonomía local sufre una importante matización constitucional con el reconocimiento particular en el ámbito financiero del llamado principio de suficiencia”. Adoptan idéntico posicionamiento SÁNCHEZ SERRANO, L., “El poder tributario de las comunidades autónomas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, 1981, p. 94, y OJEDA MARÍN, A., “El ámbito de la autonomía financiera en las provincias y municipios”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 255-256, 1992, p. 676-677. No obstante, este último autor aclara después (p. 678, 680 y 684) que más allá de interpretaciones excesivamente literales “la Constitución –lejos de otorgar de manera implícita la autonomía

un planteamiento de esta índole surge de inmediato la duda de si cabe concebir que un ente goce de auténtica autonomía sin que las decisiones que adopte con miras a la consecución de sus propios objetivos políticos, económicos y sociales tengan el respaldo de una mínima capacidad de maniobra en el plano instrumental de la actividad financiera.

Ciertamente, de poco sirvió la jurisprudencia constitucional durante una primera etapa para despejar esta incógnita, dado que los pronunciamientos recaídos sobre el tema habían mostrado una línea evolutiva algo vacilante y confusa, por no decir contradictoria.

No fue ese el caso, desde luego, de la temprana sentencia 32/1981, de 28 de julio (fundamento jurídico 8), en la cual quedó bien claro que subordinar la eficacia de los presupuestos de las diputaciones provinciales a la aprobación del Parlamento de una comunidad autónoma “priva a éstas de una potestad decisoria fundamental, sin la que no cabe hablar de autonomía, y, en consecuencia, ha de considerarse contraria a la Constitución, especialmente en su artículo 142”. Una cosa es que en el ejercicio de la función de tutela y supervisión de los actos de las entidades locales se lleve a cabo un control estricto de legalidad sobre la elaboración, aprobación y gestión de sus presupuestos y “otra bien distinta es que se sustraiga a estas entidades dotadas de autonomía la potestad de aprobar sus propios presupuestos”. En idéntico sentido, la sentencia 27/1987, de 27 de febrero (fundamento jurídico 7), reiteró que en ningún caso cabe sustraer a las diputaciones “la potestad de elaborar y aprobar sus presupuestos bajo su exclusiva responsabilidad, ya que ésta es una potestad decisoria fundamental, sin la que no cabe hablar de autonomía”. Con tales aseveraciones se daba ya a entender que las haciendas provinciales gozan de autonomía financiera, al menos por lo que respecta a la programación y autorización de sus gastos a través del instrumento presupuestario.

Por el contrario, en la primera oportunidad en la que el Tribunal Constitucional hubo de afrontar la posible traslación de la autonomía local al campo de los ingresos públicos deslizó de manera casi incidental una afirmación que, leída fuera de su contexto, parece adherirse al razonamiento literal arriba apuntado. En concreto, la sentencia 179/1985, de 19 de diciembre (fundamento jurídico 3), hizo gala de un apego extremo a la letra constitucional para concluir *obiter dicta* (“dejando de lado el hecho de que”) que “en lo

---

financiera a los municipios y provincias– se limita a reconocer expresamente determinadas manifestaciones, ciertas notas que caracterizan el principio de autonomía financiera”, cuales son “la autonomía en general, la suficiencia financiera, la autonomía tributaria y la potestad presupuestaria”.

relativo a las haciendas locales es el principio de suficiencia, y no el de autonomía, el formulado expresamente por el artículo 142 de la CE.<sup>69</sup> La autonomía quedaría de esta forma fuera de los postulados sobre los que debe cimentarse el régimen de la financiación local.

Sin embargo, esta visión reduccionista, que llevada hasta sus últimas consecuencias despojaría por completo a las entidades locales de cualquier posibilidad de actuación sobre sus haciendas, fue pronto reconducida por otros derroteros.<sup>70</sup> Ya en la sentencia 19/1987, de 17 de febrero (fundamento jurídico 4), el Tribunal no tuvo otro remedio que admitir que su autonomía “posee también una proyección en el terreno tributario, pues estos entes habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los artículos 140 y 133.2 de la misma norma fundamental, ello sin perjuicio de que esta autonomía tributaria no sea plena (los tributos propios son sólo una de las varias fuentes de ingresos de las haciendas locales) y de que no aparezca la misma, desde luego, carente de límites”.

Conforme a esta doctrina –reiterada después en las sentencias 221/1992, de 11 de diciembre, fundamento jurídico 8, y 233/1999, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 10.b)– parece aceptarse que el principio general de autonomía adquiere una virtualidad específica, siquiera limitada, con respecto a los mecanismos de financiación de los entes locales. Y que reclama que se les otorgue un cierto protagonismo en la ordenación de algunos de sus recursos; de modo señalado en la regulación de sus propios recursos tributarios.

Un avance decisivo en ese lento mas imparable camino hacia la consolidación de la faceta financiera de la autonomía local vino de la mano de la sentencia 109/1998, de 21 de mayo. Su fundamento jurídico 10 contiene un párrafo de una claridad meridiana:

“si bien el artículo 142 de la CE sólo contempla de modo expreso la vertiente de los ingresos, no hay inconveniente alguno en admitir que tal pre-

69. En opinión de SÁNCHEZ SERRANO, L. –“Principios y fuentes de financiación de los entes locales”, en AA.VV. (coordinador J. Lasarte), *Manual general de Derecho Financiero*, t. IV, vol. II, *Haciendas locales*, 2.ª ed., Comares, Granada, 1998, p. 4 y 12–, el Tribunal Constitucional incurre en cierta cicatería “a la hora de extender al ámbito financiero las debidas consecuencias de la autonomía local”, defendiendo “una especie de contraposición entre autonomía y suficiencia, que ni existe desde los puntos de vista lógico y estrictamente técnico, ni tampoco aparece formulada expresamente por la Constitución”.

70. MACHO PÉREZ, A. B. –“Autonomía provincial y financiación de competencias transferidas: A propósito de la STC 48/2004, de 25 de marzo”, *Tributos Locales*, núm. 42, 2004, p. 16– describe de forma muy gráfica esta evolución jurisprudencial: “Como las grandes construcciones, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la autonomía financiera de los entes locales se ha ido erigiendo peldaño a peldaño, sobre la base de cimientos sólidos, pero lentamente.”

Serie Claves del Gobierno Local, 10

Fundación Democracia y Gobierno Local

ISBN: 978-84-613-2571-9

cepto constitucional, implícitamente y en conexión con el artículo 137 de la norma suprema consagra, además del principio de suficiencia de las haciendas locales, la autonomía en la vertiente del gasto público, entendiéndose por tal la capacidad genérica de determinar y ordenar, bajo la propia responsabilidad, los gastos necesarios para el ejercicio de las competencias conferidas. Solamente así, en rigor, asegurando *prima facie* la posibilidad de decidir libremente sobre el destino de los recursos, adquiere pleno sentido la garantía de la suficiencia de ingresos ‘para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas’, según la dicción literal del mencionado artículo 142 de la CE.”<sup>71</sup>

Un paso más en esta oscilante travesía jurisprudencial fue impulsado por la sentencia 104/2000, de 13 de abril (fundamento jurídico 4). El Tribunal Constitucional une de nuevo en ella la noción de autonomía financiera al estatus jurídico-constitucional de las entidades locales, aunque sólo sea para esclarecer que su *soporte material* son los ingresos y que la misma “está configurada más por relación a la vertiente del gasto (como capacidad para gastar, y si acaso, a la de las transferencias de ingresos procedentes de la Hacienda estatal y que constituyen un derecho de crédito frente a éstas a favor de los entes locales) que con relación al ingreso –como capacidad para articular un sistema suficiente de ingresos”.

El punto de llegada de este interesante recorrido se halla por el momento en la sentencia 48/2004, de 25 de marzo (fundamento jurídico 10),<sup>72</sup> don-

71. Esta sentencia habla por primera vez de “autonomía financiera, en la vertiente del gasto”, aunque admitiendo que pueda ser restringida por el Estado y las comunidades autónomas dentro de los límites establecidos en el bloque de la constitucionalidad.

72. Casualmente, esta sentencia versa sobre un instrumento de financiación opuesto a la participación de las haciendas locales en los tributos de la comunidad autónoma: la participación de ésta en los ingresos de las diputaciones provinciales ubicadas en su territorio. En un fallo que no ha tenido una acogida pacífica entre la doctrina, esta sentencia declaró inconstitucional el artículo 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/1987, de 4 de abril, de régimen provisional de las competencias de las diputaciones provinciales. Tal precepto imponía a estas corporaciones, con motivo del traspaso a la Generalidad de servicios que venían desarrollando en virtud de sus propias competencias, una detracción de fondos a favor de la Hacienda autonómica, consistente en un porcentaje de participación en los ingresos corrientes de las diputaciones. Para el Tribunal esta “detracción forzosa de fondos provinciales no sólo limita directamente la plena disponibilidad de sus ingresos, mermándolos, por parte de las diputaciones provinciales catalanas para ‘el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas’ (artículo 142 de la CE), sino que, al imponer a las citadas corporaciones provinciales la transferencia anual de un porcentaje actualizable de sus ingresos a favor de la comunidad autónoma, condiciona, al mismo tiempo, indirectamente, la capacidad de aquéllas de decidir libremente sobre el destino de sus recursos o ingresos”. Tales vicios de inconstitucionalidad ya habían sido denunciados antes de que se dictase este pronunciamiento por

de se concluye que “esa autonomía de que gozan los entes locales, en lo que al ámbito económico se refiere, tiene claramente dos aspectos: la vertiente de los ingresos y la de los gastos”. Repárese en que el Tribunal elude cuidadosamente el término autonomía financiera, que asimila una vez más a la disposición de medios propios (patrimoniales y tributarios) suficientes para la cobertura de sus funciones. No en vano, un poco más adelante dentro del mismo fundamento jurídico vuelve a insistir en que es “el principio de suficiencia de ingresos y no el de autonomía financiera el que garantiza la Constitución española en relación con las haciendas locales”. De cualquier modo, al vincular la noción general de autonomía con la actividad financiera en su doble ámbito (ingresos y gastos públicos) parece evocarse dicha autonomía financiera, se la quiera llamar o no así. Así lo deja entrever, además, al advertir que “aunque la Constitución únicamente se refiere a la ‘suficiencia de medios’ cuando alude a los entes locales, es evidente que la autonomía de éstos no se agota con la suficiencia de sus haciendas”.

En realidad, creemos que no hay otra alternativa hermenéutica. Únicamente es posible negar la existencia de una autonomía financiera de las entidades locales y de una autonomía tributaria, como aspecto parcial de la primera, si se está pensando en identificarla con la atribución de facultades omnímodas para establecer *ex novo* tributos mediante ordenanza, sin la mediación de una habilitación legal previa –el denominado por la doctrina *derecho a inventar tributos*–; para realizar operaciones de crédito sin sujeción a las limitaciones y controles impuestos por normas de rango legal; o para organizar y explotar su patrimonio al margen de cualquier directriz legislativa. Desde esta perspectiva, nada hay que objetar a la negativa a transponer al ámbito local una autonomía financiera de tan amplio alcance que ni siquiera es del todo operativa para las comunidades autónomas;

---

autores como FERREIRO LAPATZA, J. J. y AGULLÓ AGÜERO, A., “Las participaciones provinciales en los ingresos...”, *op. cit.*, p. 228-229, MEDINA GUERRERO, M., “Los recursos financieros de las diputaciones provinciales y la relación con su régimen competencial”, y ARAGONÉS BELTRÁN, E., “Incidencia del artículo 9.1 de la Ley 5/1987, del régimen provisional de las competencias de las diputaciones provinciales, y otras disposiciones concordantes” –estos dos últimos trabajos recogidos en la obra AA.VV. (coordinador F. Caamaño Domínguez), *La autonomía de los entes locales en positivo. La Carta Europea de la Autonomía Local como fundamento de la suficiencia financiera*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2003, p. 56 y 80-91 y 122-133– y LÓPEZ DÍAZ, A., “Autonomía y suficiencia de las corporaciones...”, *op. cit.*, p. 465-469. La sentencia 48/2004, que cuenta con un interesante voto particular formulado por la magistrada D.<sup>ª</sup> Elisa Pérez Vera, ha recibido la valoración positiva de MEDINA GUERRERO, M., “La protección constitucional de la autonomía...”, *op. cit.*, p. 102 y siguientes, LÓPEZ DÍAZ, A., “Competencias y autonomía financiera de las corporaciones locales”, *Tributos Locales*, núm. 41, 2004, p. 16-17 y 29-32, y MACHO PÉREZ, A. B., “Autonomía provincial y financiación de competencias...”, *op. cit.*, p. 21 y siguientes.

entre otros motivos porque, como bien previniera Lasarte Álvarez, dicha concepción chocaría frontalmente con condicionantes como el principio de reserva de ley que rige para la creación de los tributos en virtud del artículo 31.3 de la Constitución.<sup>73</sup>

Tampoco cabe asimilar autonomía financiera a autofinanciación o plena independencia financiera, esto es, a una situación autárquica en la que la totalidad de los medios requeridos para el desarrollo de las actividades y servicios de competencia local provengan de recursos propios, sin que haga falta acudir al auxilio externo de recursos ajenos.<sup>74</sup> Así lo hizo ver muy pronto el Tribunal Constitucional en la sentencia 4/1981, de 2 de febrero (fundamento jurídico 15),<sup>75</sup> donde ya tuvo ocasión de lanzar la siguiente advertencia con la intención de frenar en seco cualquier efervescencia autonomista:

“La Constitución no garantiza a las corporaciones locales una autonomía económico-financiera en el sentido de que dispongan de medios propios –patrimoniales y tributarios– suficientes para el cumplimiento de sus funciones. Lo que dispone es que estos medios serán suficientes, pero no que hayan de ser en su totalidad propios. Así lo expresa con toda claridad el

73. Este es, a nuestro modo de ver, el significado que debe atribuirse a las palabras de LASARTE ÁLVAREZ, J. –“Hacienda local: ¿Autonomía...”, *op. cit.*, p. 166 y 173–, cuando arguye que “resulta discutible que los entes locales disfruten de autonomía financiera, al menos en el sentido que adquiere este principio cuando se predica del Estado e incluso de las comunidades autónomas”. El respeto debido al principio de legalidad tributaria, escribe este autor, “es un obstáculo insalvable que impide la asignación de autonomía financiera a las corporaciones locales, al menos por lo que respecta a la posibilidad de creación de tributos o la regulación de los elementos esenciales”. De ahí que la autorización del artículo 133.2 para establecer tributos “debe interpretarse que hace referencia a la decisión de exigir el tributo cuando su aplicación es facultativa conforme a la norma legal”. Una explicación similar ofrece GARCÍA LOMBARDÍA, J. M. –“Haciendas locales y autonomía...”, *op. cit.*, p. 1444-1445 y 1453–, para quien “la adopción por el constituyente del término ‘suficiente’ para referirse a la Hacienda local, en vez del más amplio de ‘autonomía’ que recoge el artículo 156.1 de la CE al aludir a las haciendas regionales”, obedece a que los imperativos del principio de legalidad tributaria excluyen la posibilidad de creación de figuras tributarias por entes que carecen de potestad legislativa propia.

74. *Vid.*, por todos, RUIZ GARCÍA, J. R., “Algunas consideraciones sobre la autonomía tributaria local”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 46, 1985, p. 236, nota núm. 18, y CARRETERO PÉREZ, A., “Autonomía local y sistema financiero de las corporaciones locales”, en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Administración local)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 739. Como apuntan RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J. –“Autonomía y suficiencia en la financiación...”, *op. cit.*, p. 502-503–, “no puede pretenderse que sea la gestión autónoma de la propia Hacienda la que deba garantizar su suficiencia”.

75. Un completo comentario de esta sentencia, primera en la que el Tribunal se pronunció sobre aspectos básicos de la autonomía local, se recoge en el trabajo de MARTÍN QUERALT, J., “La autonomía municipal en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 35, 1982, p. 465 y siguientes.

artículo 142 de la Constitución, al decir que las haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas y que se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y comunidades autónomas.”

Ni siquiera las comunidades autónomas disfrutan de tan elevado grado de autonomía financiera, pues buena parte de sus recursos proceden de la participación directa o indirecta en recursos de la Hacienda estatal (Fondo de Suficiencia e impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado).

No obstante, una vez descartadas esas dos lecturas maximalistas de la posible traducción hacendística de la autonomía de los municipios, provincias y demás entidades locales, tienen razón quienes puntualizan que la existencia de una *autonomía financiera limitada* –quiera dársele o no ese nombre, porque la autonomía es siempre limitada– se halla implícita como corolario indispensable, ingrediente esencial, presupuesto ineludible, parte imprescindible o consecuencia inexcusable –expresiones todas ellas utilizadas por la doctrina– de aquélla.<sup>76</sup> Apreciación que

---

76. A título de exponentes de una postura netamente mayoritaria desde hace años pueden verse los siguientes autores: LOZANO SERRANO, C., “La Hacienda municipal en la...”, *op. cit.*, p. 142; CAZORLA PRIETO, L. M., *El control de las corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1982, p. 47 y siguientes; FERREIRO LAPATZA, J. J., “Constitución y haciendas...”, *op. cit.*, p. 928-929; RUIZ GARCÍA, J. R., “Algunas consideraciones sobre...”, *op. cit.*, p. 234; NIEVES BORREGO, J., “La financiación de los entes...”, *op. cit.*, p. 235-236; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., “Consideraciones sobre un replanteamiento de las relaciones entre las comunidades autónomas y las administraciones locales: Aspectos sustantivos y tributarios”, *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 19, 1993, p. 17; ALARCÓN GARCÍA, G., *Autonomía municipal, autonomía financiera*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1995, p. 97 y siguientes; SÁNCHEZ SERRANO, L., “Principios y fuentes de financiación...”, *op. cit.*, p. 12, y del mismo autor *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, I, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 289 y 292-293; BARQUERO ESTEVAN, J. M., *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*, Colección “Estudios de Derecho Financiero y Tributario”, núm. 8, Civitas, Madrid, 1998, p. 79; SIERRA TOMÁS, M., *La aplicación de la Ley de haciendas locales de 1988. Aspectos jurídicos y económicos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 50-52; MEDINA GUERRERO, M., “Líneas básicas configuradoras de la autonomía financiera municipal en el marco europeo”, *Revista de Estudios Locales-CUNAL*, núm. 33, 1999, p. 21 y siguientes, con ilustrativa referencia al Derecho comparado (Alemania, Francia, Reino Unido e Italia); GARCÍA RICO, J., “El concepto actual de autonomía...”, *op. cit.*, p. 67; ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “La jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-2000) y la reforma de las haciendas locales”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 4, 2000, p. 19-21; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “La financiación de las Provincias”, *op. cit.*, p. 77-78; GARCÍA ROCA, J., “El concepto actual de autonomía local según el bloque de la constitucionalidad”, en AA.VV. (coordinador L. López Guerra), *Estudios de Derecho Constitucional*, homenaje al profesor Dr. D. Joaquín García Morillo, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, p. 686-688; ANÍBARRO PÉREZ, S., “Los principios de autonomía y suficiencia financiera como parámetro para la reforma del sistema Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local ISBN: 978-84-613-2571-9



por lo que atañe a la autonomía tributaria viene reforzada en atención al reconocimiento constitucional de la potestad de estas corporaciones para “establecer y exigir tributos” (artículo 133.2) con arreglo a lo previsto en la legislación estatal y autonómica (artículo 106.1 de la Ley 7/1985).<sup>77</sup> De nuevo recurrimos a la exposición de motivos de la derogada Ley de haciendas locales de 1988, que refleja esta concepción en el siguiente párrafo:

“El principio de autonomía, referido al ámbito de la actividad financiera local, se traduce en la capacidad de las entidades locales para gobernar sus respectivas haciendas. Esta capacidad implica algo más que la supresión de la tutela financiera del Estado sobre el sector local involucrando a las propias corporaciones en el proceso de obtención y empleo de sus recursos financieros y permitiéndoles incidir en la determinación del volumen de los mismos y en la libre organización de su gasto.”

El artículo 79.1 del Anteproyecto de ley básica del gobierno y la administración local elaborado por el Ministerio de Administraciones Públicas

---

tributario local”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2002, p. 90-91; ANGOITIA GRIJALBA, M., “Entidades locales y descentralización...”, *op. cit.*, p. 144-146; CASADO OLLERO, G., “La Hacienda local en la Constitución...”, *op. cit.*, p. 455; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., “Planteamiento histórico y constitucional de las haciendas locales versus reforma actual”, en AA.VV., *Planteamiento histórico y constitucional de las haciendas locales*, Instituto de Estudios Giennenses, Diputación de Jaén, 2005, p. 33-34 y 37-38; ALONSO MAS, M. J., “Artículo 2”, y DÍAZ DELGADO, J., “Artículo 106”, ambos en la obra colectiva AA.VV. (coordinador M. J. Domingo Zaballós), *Comentarios a la Ley básica de régimen local (Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local)*, 2.ª ed., Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, p. 137 y 1928-1929; FERNÁNDEZ MONTALVO, R., “Financiación de los entes locales”, en AA.VV. (coordinadores M. Medina Guerrero y A. Arroyo Gil), *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2005, p. 15-16; VALENZUELA VILLARUBIA, I., “El sistema de financiación de los entes...”, *op. cit.*, p. 21-22 y 33-36; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “La incidencia del nuevo modelo de financiación autonómica en las haciendas locales de Cataluña: Autonomía local y reserva de ley”, *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 32, 2006, p. 153-154, y del mismo autor “Artículo 106”, en AA.VV. (director M. Rebollo Puig y coordinador M. Izquierdo Carrasco), *Comentarios a la Ley reguladora de las bases del régimen local*, t. III, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, p. 2926-2927; CASANA MERINO, F., “Artículo 105”, en AA.VV. (director M. Rebollo Puig y coordinador M. Izquierdo Carrasco), *Comentarios a la Ley reguladora de las bases del régimen local*, t. III, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, p. 2910, y SANDULLI SALDAÑA, M., “Financiación de los entes territoriales de Castilla y León”, en AA.VV. (director I. Sáez Hidalgo), *Derecho Público de Castilla y León*, Lex Nova, Valladolid, 2008, p. 1259-1260.

77. Para CALVO ORTEGA, R. –“Constitución y haciendas locales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, p. 559-560– la autonomía “supone la autonomía tributaria. No se concibe aquélla sin ésta. Aunque los tributos tienen un carácter instrumental (sirven para la financiación de servicios públicos) son absolutamente necesarios para que pueda hablarse de autonomía política. No puede afirmarse ésta sin un cierto poder tributario de las entidades locales de que se trate”.

en 2006 delimitaba el alcance de la autonomía financiera local, en nuestra opinión con pleno acierto de no ser por la falta de mención a la normativa autonómica:

“Con arreglo a la Constitución y las leyes, las entidades locales tienen plena autonomía presupuestaria y de gasto para la aplicación de sus recursos, de los cuales dispondrán libremente en ejercicio de sus competencias, así como para la imposición, ordenación y gestión de sus ingresos, con capacidad normativa en los términos establecidos en esta ley y en la legislación estatal reguladora de las haciendas locales, y conforme a los principios de eficacia, eficiencia y responsabilidad.”

Tal prolongación de la capacidad de autogobierno de las entidades locales se desenvuelve en las dos vertientes de la actividad financiera, si bien con desigual intensidad en cada una de ellas. Sin duda, en el ámbito del gasto encuentra el campo preferente para su despliegue, posibilitando que elijan con libertad, según su propio orden de prioridades y sin intromisiones externas, el destino que deseen dar a sus recursos dentro del marco de sus competencias.<sup>78</sup> La autonomía presupuestaria o poder de disposición sobre la estructura y volumen de sus gastos se erige así en contenido o núcleo esencial de la autonomía local.<sup>79</sup>

78. Esta faceta de la autonomía local, en cuanto sinónimo de libre fijación del destino, prioridad y orientación del gasto público, es aceptada sin discusión por la generalidad de la doctrina. Se parte en este punto del convencimiento de que el silencio de la Constitución no debe tipificarse, según evidencia FERREIRO LAPATZA, J. J. –“Constitución y haciendas...” , *op. cit.*, p. 932-933– como un “vacío normativo”, sino como un “silencio elocuente en grado sumo” que sienta el principio de que “cada municipio es libre para decidir, en la forma que crea conveniente, el empleo de los recursos que posea”. Desde este prisma resulta altamente clarificadora la siguiente reflexión de LOZANO SERRANO, C., “La Hacienda municipal en la...”, *op. cit.*, p. 116: “La autonomía presupuestaria, puede afirmarse, es la verdaderamente indicativa de la capacidad y las disponibilidades de una corporación para determinar sus necesidades y aplicar a ellas su actuación de acuerdo con sus propias prioridades. A grandes rasgos, no deja de ser cierto el aserto de que una corporación será autónoma en la medida en que pueda realizar sus propios objetivos políticos, sociales, económicos o administrativos, con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de ingreso que le han posibilitado tal actuación.” Comparte esta visión GONZÁLEZ GARCÍA, E. –“La distribución de competencias tributarias en un Estado plural”, en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-1987*, t. II, 1988, p. 926–, convencido de que “es mucho más importante tener capacidad para fijar los propios fines y disponer de los medios necesarios para llevarlos a cabo, que gozar de un poder tributario sin ámbito de riqueza gravable sobre el que ejercerlo”.

79. Cfr. ALARCÓN GARCÍA, G., “Autonomía municipal, autonomía...”, *op. cit.*, p. 129. La trascendencia de los aspectos relacionados con el régimen presupuestario de las corporaciones locales radica, según RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J. –“Autonomía y suficiencia en la financiación...”, *op. cit.*, p. 502–, en que “es en la distribución de las distintas partidas presupuestarias para la atención a las múltiples necesidades existentes donde plasman las decisiones de mayor relevancia respecto de las diversas políticas públicas que desea acometer cada entidad local”.

Mas desde el momento en que la autonomía no se circunscribe a la libre elección del gasto, sino que se extiende asimismo a la fijación de su montante global, demanda el otorgamiento a los entes locales de algunas facultades de actuación que les permitan ajustar al alza o a la baja algunas de sus fuentes de financiación.<sup>80</sup> Es la única vía para que puedan equilibrar sus presupuestos y buscar el nivel de ingresos que entiendan más adecuado de cara al cumplimiento de sus objetivos.<sup>81</sup>

Por tanto, aun cuando vea recortado o relativizado su valor en este ámbito como consecuencia del juego de otras exigencias constitucionales –en particular, por los principios de legalidad tributaria y coordinación–, el principio de autonomía requiere la apertura de un espacio de decisión, al objeto de que las haciendas locales tengan la posibilidad de graduar la cuantía de sus recursos financieros.<sup>82</sup> El artículo 9.3 de la Carta Europea de la Autonomía Local apunta inequívocamente en esa dirección al exigir que una porción mínima de los recursos financieros de las entidades locales provenga de ingresos patrimoniales y de tributos locales “respecto de los que tengan la potestad de fijar la cuota o el tipo dentro de los límites de la ley”.

En definitiva, la incorporación del principio de suficiencia al articulado constitucional no puede tomarse como un argumento lógico que conduzca a rechazar, en términos absolutos, que el principio de autonomía de las corporaciones locales tenga algunas repercusiones relevantes sobre el régimen jurídico de sus ingresos y gastos.<sup>83</sup> Autonomía y suficiencia, podemos decir parafraseando a Ruiz García, no son en modo alguno *conceptos antitéticos*, sino dos aspectos distintos pero complementarios

80. Ello se funda, según FERREIRO LAPATZA, J. J. –“La financiación de las entidades locales en Cataluña”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 45, 1985, p. 41–, en que “al auspiciar su autonomía, la Constitución quiere unos entes locales que no estén sostenidos desde fuera, por otras instancias de poder, sino unos entes capaces de tomar decisiones también sobre sus ingresos, y de responder frente a sus ciudadanos de tales decisiones”.

81. *Vid.* LOZANO SERRANO, C. –“La autonomía municipal en materia...”, *op. cit.*, p. 121-122–, que concluye que “la autonomía del gasto requiere, para ser efectiva, una cierta libertad en materia de ingresos”, y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Artículo 142...”, *op. cit.*, p. 544.

82. RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J., “Autonomía y suficiencia en la financiación...”, *op. cit.*, p. 502-503.

83. El principio de suficiencia, recalca SÁNCHEZ SERRANO, L. –“Tratado de Derecho Financiero...”, *op. cit.*, p. 305–, “no es en sí mismo opuesto al de autonomía, como tampoco es afín al mismo”, puesto que aquélla “puede ser posible o imposible, alcanzable o inalcanzable, existente o inexistente bien se goce de autonomía financiera –en cuyo caso el ente autónomo será responsable, en parte al menos, de si alcanza tal suficiencia–, o bien se carezca de ella –en cuyo caso difícilmente podrá responsabilizarse de la insuficiencia de recursos a quien nada podría hacer para salir de la misma”.

del funcionamiento de la Hacienda pública local en un sistema descentralizado.<sup>84</sup>

La contraposición entre suficiencia y autonomía financiera, con el ánimo de simbolizar dos alternativas en torno al alcance de las potestades que ostentan las entidades locales sobre su Hacienda, es ante todo una discusión terminológica.

En el fondo, cuando se elude la utilización del término autonomía financiera con relación a estas corporaciones, atendiendo a que el mismo sólo aparece referido de modo expreso en la Constitución (artículo 156.1) a las comunidades autónomas, lo que se quiere poner de relieve es el preceptivo sometimiento de sus potestades financieras a un marco legislativo previo, definido conjuntamente por el Estado y, en su caso, por las comunidades autónomas. Pero ni la doctrina ni la jurisprudencia constitucional más reciente cuestionan que la autonomía de las corporaciones locales pueda tener un reflejo inmediato sobre la regulación de sus ingresos y gastos, dotándolas de capacidad normativa para actuar en una doble dirección.

Por un lado, para decidir el destino e importe de sus gastos, según sus propios objetivos y prioridades, sin sujeción a las directrices marcadas por otros niveles de gobierno y con independencia de cuál sea el origen de sus ingresos.

Por otro lado, para adaptar a sus necesidades de gasto el volumen de algunos de los recursos integrantes del sistema de financiación local legalmente previsto, en particular los de naturaleza tributaria.

## 1.2. Los instrumentos fundamentales al servicio de la suficiencia financiera

Si algo se saca en claro de la lectura del artículo 142 de nuestra norma fundamental es que los tributos propios y la participación en los tributos

84. RUIZ GARCÍA, J. R. –“Algunas consideraciones sobre...”, *op. cit.*, p. 236 y 242-243– da en la clave del problema cuando argumenta que “la mera dotación de recursos financieros, aunque lo sea en cuantía suficiente, no agota el contenido de la autonomía. Para que pueda hablarse de autonomía es necesario no sólo que el ente local determine y regule las funciones a realizar, sino también que esté facultado para hacer recaer sobre los residentes en su territorio las cargas públicas derivadas de la realización de sus actividades”. Por ello, las corporaciones locales “deberán disponer también de un cierto margen de libertad para cubrir sus necesidades financieras –al menos, una parte de ellas– con recursos financieros en cuya regulación participe la entidad local”.

del Estado y de las comunidades autónomas han de conformar el bloque básico de la financiación de las haciendas locales, pues constituyen las tres únicas fuentes de ingresos que aparecen colocadas de modo expreso al servicio de su suficiencia financiera.

El contenido del mensaje enviado al legislador ordinario desde este escueto pero a la vez denso mandato constitucional es descifrable con facilidad: deben ser esos medios y no otros los que contribuyan de manera prioritaria a procurar una cobertura adecuada de las funciones y actividades confiadas, de acuerdo con las leyes, a las administraciones locales. Ninguno de los tres elementos que integran ese núcleo básico de la Hacienda local se presta, por consiguiente, a ser eliminado o relegado a un papel decorativo o residual, sin que tal acción acarree una violación flagrante del principio de suficiencia.<sup>85</sup>

Con el solo hecho de adoptar este modelo el constituyente se apartó de cualquier tentación de cimentar la Hacienda local sobre bases preferentemente patrimoniales o subvencionadas. Aunque apenas esbozó las líneas maestras de un sistema de recursos, que dejó bastante abierto e inconcluso,<sup>86</sup> se detuvo al menos a indicar el designio de que se vertebrase sobre un triple eje de existencia preceptiva e insuprimible.

De tal toma de posición no debe colegirse, en absoluto, un rechazo frontal de otros instrumentos secundarios que no merecieron la consideración de fundamentales, como los ingresos patrimoniales, las operaciones de endeudamiento o las subvenciones para atender el coste de obras y servicios.<sup>87</sup> Dado que esos y otros mecanismos funcionan como medios habituales de financiación del sector público en todos sus niveles territoriales, el artícu-

85. LOZANO SERRANO, C., "Potestades tributarias de las entidades locales", *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 18, 1992, p. 8, y RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J., "Autonomía y suficiencia en la financiación...", *op. cit.*, p. 505-506.

86. La Constitución, observa atinadamente TEJERIZO LÓPEZ, J. M. –"Artículo 142..."-, *op. cit.*, p. 563–, "más que imponer o siquiera sugerir un sistema determinado de ingresos locales, se ha limitado a constatar la desaparición de una Hacienda patrimonial y su sustitución por una Hacienda fiscal, fundamentada sobre los ingresos de naturaleza tributaria". En la misma línea se pronuncia CASADO OLLERO, G., "Sistema financiero local y justicia fiscal", en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Administración local)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 774.

87. No obstante, la claridad del mandato constitucional lleva a SIMÓN ACOSTA, E. –"El principio de suficiencia..."-, *op. cit.*, p. 492– a advertir con razón que "parece que antes de proceder a dotar a las haciendas locales con otros medios económicos, es necesario atribuirles tributos propios y participaciones en tributos estatales y, en su caso, de comunidades autónomas". Criterio también seguido por DEL POZO LÓPEZ, J., "Las haciendas municipales en un régimen..."-, *op. cit.*, p. 194, entre otros muchos autores.

lo 2.1 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales los incluye en el repertorio de recursos locales. Armonizar tal inclusión con el artículo 142 no resulta en modo alguno problemático, ya que está en consonancia con la interpretación teleológica sustentada por el Tribunal Constitucional desde la sentencia 179/1985, de 19 de diciembre (fundamento jurídico 3), donde se subraya lo siguiente:

“el artículo 142 de la CE no establece una lista cerrada de posibles recursos de dichas haciendas, sino que se limita a disponer que estarán constituidos ‘fundamentalmente’ por tributos propios y participación en los del Estado y de las comunidades autónomas, sin excluir otras posibles fuentes de financiación.”

En términos globales, son esos tres recursos los que han de aportar al conjunto de las entidades locales fondos en cuantía suficiente para subvenir la porción mayoritaria de los gastos erogados por el ejercicio de sus competencias.<sup>88</sup> Pese a todo, lo anterior no resulta incompatible con que en algún supuesto el peso adquirido dentro de la Hacienda de una entidad local determinada por recursos en teoría secundarios –por ejemplo, los ingresos procedente de su patrimonio y demás de Derecho privado– resultara equivalente o incluso superior, situación que podría obedecer a la concurrencia de circunstancias específicas de carácter permanente o coyuntural.<sup>89</sup>

---

88. ¿Deben ser recursos fundamentales considerados conjuntamente o separadamente? VARONA ALABERN, J. E. –“Gestión catastral y autonomía financiera...”, *op. cit.*, p. 736– responde a este interrogante que del tenor literal del artículo 142 se deduce lo segundo, esto es, que “cada uno de ellos y desde una perspectiva cuantitativa debe suponer un recurso principal respecto de los demás que posean los entes locales”. En cambio, ANGOITIA GRIJALBA, M. –“Entidades locales y descentralización...”, *op. cit.*, p. 148– sostiene que aun cuando el precepto constitucional “no deja duda respecto a que la suma de estos tres elementos ha de constituir la base de la financiación local, no aclara si puede decirse lo mismo para cada uno de los tres sumandos tomados de forma individual”.

89. Aunque resulte excepcional, tal hipótesis no debe descartarse. Así lo hace ver FERREIRO LAPATZA, J. J. –“Constitución y haciendas...”, *op. cit.*, p. 935– al argumentar que el hecho de que la Constitución reserve un lugar preponderante a ciertos recursos “no quiere decir que la Ley haya de forzar a todas y cada una de las corporaciones locales a financiarse fundamentalmente con tributos y participaciones”. A su juicio, negar una posible adaptación del sistema al contexto de cada entidad “aparte de contradecir el principio de autonomía, conduciría a situaciones totalmente absurdas: piénsese en un pequeño municipio con abundantes recursos patrimoniales”. Comparte esta opinión GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. –“Reflexiones sobre la autonomía...”, *op. cit.*, p. 109–, cuando afirma que “no puede entenderse que, en términos absolutos, siempre han de ser mayores los ingresos que se consideran fundamentales por la Constitución, pues ello nos llevaría a situaciones extremas que carecerían de justificación, al menos desde un punto de vista de la realidad práctica”.

Repárese, por otro lado, en el hecho significativo de que los recursos que disfrutan del carácter de fundamentales tienen como destinatarios a las *haciendas locales* en general, sin distinción alguna en razón de su tipología.<sup>90</sup> En nuestro ordenamiento jurídico conviven los entes locales expresamente aludidos en el texto constitucional, elementos integrantes de la organización territorial del Estado, junto con otros entes creados por iniciativas legales posteriores mediante la agrupación o división de los primeros (comarcas, áreas metropolitanas, etc.) ¿Supone esta referencia indiscriminada que todos los entes locales, necesarios o eventuales, han de contar sin excepción con los tres tipos de recursos?

A nuestro juicio, la respuesta ha de ser negativa conforme a una visión conjunta de los artículos 137 y 142 de la Constitución. Únicamente los municipios y las provincias, así como las Islas por asimilación orgánica y funcional a estas últimas,<sup>91</sup> tienen asegurada la adscripción de las fuentes básicas de financiación asumidas por el artículo 142, dando por sentado que se trata de los únicos entes locales que cuentan con una garantía institucional de su autonomía en virtud del artículo 137.<sup>92</sup>

No estimamos, por el contrario, que pueda llegarse a la misma conclusión para las restantes entidades locales a que alude el artículo 3.2 de la Ley de bases del año 1985,<sup>93</sup> cuya incardinación entre las administraciones pú-

90. Ante esta realidad, RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S. –“Ley reguladora de las haciendas...” , *op. cit.*, p. 58– afirman que “la CE lleva a cabo un tratamiento unitario de los recursos de las haciendas locales, sin atender a cada tipo concreto de entidad local” y sin distinguir, por ende, según se trate de los recursos de esta o aquella entidad local.

91. El artículo 1.2 de la Ley 7/1985 otorga por igual a las provincias y las islas autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. Por ello, el artículo 41.1 y 3 de dicha Ley dispone que los cabildos canarios y los consejos insulares de las Islas Baleares se rigen por las normas que en ella regulan la organización y funcionamiento de las diputaciones provinciales. En el plano financiero, los artículos 157 y 158 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales ordenan, a su vez, que las haciendas de estas entidades disfrutarán del mismo tratamiento e idénticos recursos que las haciendas provinciales, sin perjuicio de las peculiaridades previstas en la legislación del régimen económico-fiscal de Canarias.

92. Esta valoración constitucional, aprecia RAMALLO MASSANET, J. –“El poder de gasto local”, *op. cit.*, p. 74-75–, “debe encontrar algún reflejo en la organización de los recursos y gastos que constituyen su Hacienda”. Este autor parte de un postulado que compartimos en su integridad: “Ni la suficiencia ni la autonomía local requieren de los mismos instrumentos de financiación para cada tipo de ente local.”

93. Con arreglo a este precepto y a los artículos 42 a 45 de la propia Ley de bases, gozan de la condición de entidades locales: a) las entidades de ámbito territorial inferior al municipal (caseríos, parroquias, aldeas, barrios, anteiglesias, concejos, pedanías, lugares anejos y otros análogos), instituidas o reconocidas por las comunidades autónomas; b) las comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios instituidas por las comunidades autónomas; c) las áreas metropolitanas; d) las mancomunidades de municipios. Como puede apreciarse, se con-

blicas resulta contingente por derivar de una decisión eventual del poder legislativo. Su desigual naturaleza y configuración nos da pie a considerar que las haciendas de estas otras entidades no tienen garantizada la cobertura de sus gastos mediante el disfrute de todos y cada uno de los recursos fundamentales del artículo 142 de la Constitución,<sup>94</sup> aunque ello no excluye por supuesto que puedan acceder a los mismos si así lo estima pertinente el legislador al crearlas y diseñar su régimen jurídico-financiero.<sup>95</sup>

Como ya hemos indicado, el núcleo indisponible de la Hacienda local proyectado por la norma fundamental se compone, por una parte, de los recursos tributarios propios que cada entidad local establezca y exija con base en la potestad genérica que le otorga su artículo 133.2. Y por otra, de los ingresos tributarios de procedencia ajena, canalizados a través de la participación en los tributos pertenecientes a las haciendas de los dos niveles de gobierno de ámbito espacial superior. La suficiencia financiera se impone, por ende, como una obligación mancomunada que vincula a un triple sujeto pasivo.<sup>96</sup> Se habla, por ello, de una “corresponsabilidad finan-

---

fiere un notable protagonismo a las comunidades autónomas para la creación y regulación de estas entidades, con la sola excepción de las mancomunidades.

94. Mantiene la postura contraria AGULLÓ AGÜERO, A., “La Hacienda de las provincias y de las entidades supramunicipales y de ámbito territorial inferior al municipio en la Ley 39/1988”, *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 8, 1989, p. 93 y siguientes. En otro trabajo conjunto FERREIRO LAPATZA, J. J. y AGULLÓ AGÜERO, A. — “Las participaciones provinciales en los ingresos del Estado”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 70, 1991, p. 200 y 203— recalcan que la configuración mínima de las haciendas locales marcada por el artículo 142 “tiene carácter necesario para todas ellas y, por consiguiente, indisponible por el legislador ordinario”, de manera que su ámbito de aplicación no puede reducirse a los entes locales básicos. Adopta igualmente esta visión QUINTANA FERRER, E., “La participación de los entes locales en los tributos estatales y autonómicos: Una aproximación constitucional”, *Tributos Locales*, núm. 5, 2001, p. 15, 17 y 36.

95. Pongamos un ejemplo extraído de la normativa vigente. El artículo 155.1 del Texto refundido —heredero del artículo 136.1 de la Ley 39/1988, cuya constitucionalidad ha sido confirmada por el Tribunal Constitucional en la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (fundamento jurídico 37)— prohíbe que las comarcas perciban uno de los recursos fundamentales de las haciendas locales: las participaciones en los tributos del Estado.

96. En este sentido *vid.* GARCÍA LOMBARDÍA, J. M., “Haciendas locales y autonomía...”, *op. cit.*, p. 1445-1446. Las corporaciones locales deben corresponsabilizarse de la financiación de sus necesidades de gasto, como bien explica RAMALLO MASSANET, J. — “El poder de gasto local”, *op. cit.*, p. 87—, “porque en ejercicio de su autonomía, pueden decidir sobre aspectos relevantes para la determinación del coste de aquellos servicios que obligatoriamente han de prestar, así como sobre el establecimiento de servicios facultativos y sobre la organización de actividades complementarias en las que tengan algún interés”. QUINTANA FERRER, E. — “La participación de los entes locales en los tributos...”, *op. cit.*, p. 26— aporta una sugerente perspectiva cuando intuye que la enumeración de los recursos fundamentales de las haciendas locales responde a “una relación o correspondencia entre los recursos y las funciones o competencias a desarrollar por los entes locales”, de modo que se habría pensado en la existencia de los recursos propios



ciera local”, en el sentido de que los principios de autonomía y suficiencia dependen para su realización de la voluntad conjunta de las tres partes implicadas: estatal, autonómica y local (Valenzuela Villarubia).<sup>97</sup>

Las participaciones en tributos han de servir para que tanto el Estado como las comunidades autónomas asuman su respectiva cuota de corresponsabilidad con respecto al sostenimiento financiero de las entidades locales, puesto que a ambos incumbe delimitar conjuntamente su ámbito de competencias. No en vano, este reparto de responsabilidades guarda una perfecta armonía con lo que el Tribunal Constitucional ha designado desde la sentencia 84/1982, de 23 de diciembre (fundamento jurídico 4), como “carácter bifronte del régimen jurídico de las autonomías locales”; cualidad que sirve para describir con notable exactitud la confluencia de competencias estatales y autonómicas, de la que es fruto una *actividad concurrente* sobre esta materia.<sup>98</sup>

En último extremo, la previsión de una doble participación es congruente con algo que el Tribunal Constitucional ha reiterado desde la sentencia 214/1989, de 21 de diciembre (fundamento jurídico 29), y que se resume en el siguiente párrafo de la sentencia 331/1993, de 12 de noviembre (fundamento jurídico 3.B):

“Junto a la relación directa Estado-corporaciones locales, existe también una relación, incluso más natural e intensa, entre éstas y las propias comunidades autónomas.”

Al margen de que el texto constitucional no prejuzgue nada acerca de si los tributos propios han de prevalecer frente a las participaciones o a la inversa,<sup>99</sup> salta a la vista que la configuración mínima o esencial de la

---

(especialmente tributarios) “como la expresión financiera equivalente a la presencia de competencias locales exclusivas” y en las participaciones “en consonancia con el reconocimiento de un ámbito competencial concurrente o compartido de los entes locales con el Estado y las respectivas comunidades autónomas”. En cualquier caso, este mismo autor reconoce a renglón seguido que “esta relación o correspondencia no permite afirmar que exista una vinculación o afectación obligatoria de recursos a competencias”, ya que ello vulneraría la autonomía en la vertiente del gasto.

97. VALENZUELA VILLARUBIA, I., “El sistema de financiación de los entes...”, *op. cit.*, p. 31.

98. Cfr. RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J., “Autonomía y suficiencia en la financiación...”, *op. cit.*, p. 504.

99. La importancia relativa de cada uno de estos dos tipos de recursos es algo que, según GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., GUIJARRO ARRIZABALAGA, J. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. –“Situación actual y perspectivas...”, *op. cit.*, p. 7–, “queda remitido al libre juego de las opciones políticas de cada momento”. Para ORTIZ DÍAZ, J. –“Consideraciones sobre el régimen jurídico-administrativo de las haciendas locales”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 227, 1985, p. 443–, su tratamiento “está equiparado constitucionalmente”. No obstante, hay quien como GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. –“Reflexiones sobre la autonomía...”, *op. cit.*, p. 112-113– cataloga a

financiación local propugnada en él conduce, a la fuerza, a un sistema mixto.<sup>100</sup>

El constituyente tuvo bien presente que cualquier fórmula que hiciera depender la dotación de las haciendas locales exclusivamente de recursos financieros obtenidos en sus respectivos territorios y dependientes de su capacidad fiscal, concibiéndolas como compartimentos estancos dentro del sector público, engendraría serios problemas de desigualdad, descoordinación, insolidaridad e ineficacia. Pero tampoco obvió el riesgo que entrañaría, desde la óptica de la efectividad de su autonomía, alimentarlas sólo por medio de recursos transferidos desde los presupuestos de otros entes públicos.<sup>101</sup>

Con el propósito de distanciarse de ambos extremos, se optó por una solución intermedia que compagina la disponibilidad de recursos propios con una integración, interconexión o coordinación de la Hacienda local con las otras dos esferas territoriales de la Hacienda pública.<sup>102</sup> El resultado, como observó Lozano Serrano, se materializa en una Hacienda local de coordinación,<sup>103</sup>

---

los tributos propios como recursos “fundamentales de primer grado”, mientras que otorga a las participaciones un “carácter fundamental de segundo grado”.

100. LASARTE ÁLVAREZ, J. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E. –“Las haciendas locales ante...”, *op. cit.*, p. 629– lo caracterizaron en su día como “un sistema mixto entre la simple transferencia de fondos desde otra esfera financiera, con la consiguiente pérdida de autonomía y peligro de servidumbre política, y un sistema impositivo local en sentido estricto, que abandonaría a cada corporación a sus propias fuerzas con una evidente falta de respeto al principio de solidaridad y plantearía toda una serie de problemas de gestión fiscal autónoma y búsqueda de recursos”.

101. MARTÍN QUERALT, J. –“La participación en ingresos estatales”, *op. cit.*, p. 2180– describe del siguiente modo la contextura que entiende el constituyente que debe tener la Hacienda local: “Ni puede erigirse como un quid absolutamente diferenciado de las restantes haciendas territoriales, ni puede reducirse a ser mera beneficiaria de unos fondos procedentes del Estado o de la comunidad autónoma en cuyo territorio se encuentre.”

102. Cobra así pleno sentido la siguiente idea, paladinamente expuesta al estudiar el artículo 156.1 de la Constitución por ROVIRA I MOLA, A., “La coordinación de la gestión tributaria ante la autonomía financiera municipal: Problemática y perspectivas”, en AA.VV., *Autonomía y financiación de las haciendas municipales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, p. 352: “el principio de coordinación para que opere con plena eficacia, ha de entenderse tanto *hacia arriba* –la Administración del Estado–, como *hacia abajo* –la Administración local–, como *en el mismo nivel* –las otras comunidades autónomas.”

103. Sistema o Hacienda de coordinación que viene singularizado, según LOZANO SERRANO, C. –“La Hacienda municipal en la...”, *op. cit.*, p. 118–, “por articular las distintas haciendas públicas de un país a través de figuras y mecanismos que pongan en contacto unas con otras”. En un trabajo posterior este mismo autor –“La autonomía municipal en materia...”, *op. cit.*, p. 121– reitera que “la autonomía municipal no debe concebirse en el terreno financiero como la exigencia de una esfera propia con ingresos y gastos propios absolutamente desconectados del resto de las haciendas públicas”, desde el instante en que “la autonomía conlleva el reverso de la coordinación”. Parfraseando a SERRANO ANTÓN, F. –“La autonomía del poder tributario municipal...”, *op.*

distante por igual de la imagen de una Hacienda autofinanciada en su integridad –según vimos más arriba al hilo de la jurisprudencia constitucional– y de una Hacienda totalmente dependiente de financiación externa. En otras palabras, el artículo 142 desvela “una clara voluntad vinculante para el legislador de trazar el contenido de la Hacienda local en el seno de la Hacienda general y en cooperación y solidaridad con las restantes, estatal y autonómica” (Cayón Galiardo).<sup>104</sup>

### 1.2.1. Los tributos propios como manifestación del poder tributario de los entes locales. Limitaciones

Hay una coincidencia unánime entre la doctrina en valorar la tributación propia de las entidades locales como la plasmación más genuina de su autonomía en el plano de los ingresos, amén de la más perceptible por parte de los ciudadanos. En contraste con otras fuentes de financiación cuya cuantía les viene marcada en su integridad y sin posibilidad de variación desde fuera, el poder tributario que confiere a estas corporaciones el artículo 133.2 de nuestra norma suprema lleva aparejado, en palabras del Tribunal Constitucional [sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 10.c)], el otorgamiento de un “cierto ámbito de decisión” con relación al establecimiento y exigencia de sus impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Desde el momento en que se permite a las haciendas locales incidir sobre la estructura y la cuantificación de tales exacciones se está propiciando que su suficiencia financiera no quede completamente a expensas de la recepción de las asignaciones, subvenciones y cualesquiera otros recursos proporcionados por las haciendas estatal y autonómica.<sup>105</sup> Por el contrario, cada ente local se ve en la tesitura de tomar una posición activa frente a sus contribuyentes, afrontando su parte proporcional de responsabilidad y de desgaste político en ese esfuerzo conjunto por lograr la anhelada armonía entre

---

*cit.*, p. 49–, podemos resumir en cuatro las razones jurídicas, administrativas y económicas que subyacen para la búsqueda de la coordinación: 1) la existencia de un único contribuyente frente a una diversidad de administraciones; 2) la reducción del número de figuras tributarias por efecto de la personalización de la imposición directa y la universalización de la imposición indirecta sobre el consumo; 3) el sometimiento de las relaciones y situaciones económicas a diversos poderes, y 4) la diversidad en la dimensión, organización y capacidad administrativa de los municipios.

104. CAYÓN GALIARDO, A., “Artículo 142. Las haciendas...”, *op. cit.*, p. 575.

105. Por ello se afirma en la exposición de motivos de la Ley de haciendas locales de 1988 que “el principio de autonomía coadyuva a la realización material de la suficiencia financiera en la medida en que ésta depende en gran parte del uso que las corporaciones locales hagan de su capacidad para gobernar sus respectivas haciendas y, en particular, de su capacidad para determinar dentro de ciertos límites el nivel del volumen de sus recursos propios”.

Serie Claves del Gobierno Local, 10

Fundación Democracia y Gobierno Local

ISBN: 978-84-613-2571-9

funciones y medios financieros.<sup>106</sup> Ante las limitaciones consustanciales que afectan al endeudamiento público como vía de obtención de ingresos y la modestia de los rendimientos procedentes del patrimonio en las haciendas modernas, sus propios tributos se convierten en el único instrumento apto para canalizar esa capacidad decisoria al servicio de la suficiencia.<sup>107</sup>

Antes y después de la promulgación de la Constitución, han aparecido multitud de trabajos acerca de la catalogación dogmática, la posible operatividad y los límites del poder tributario local. Sin perjuicio de que no vayamos a extendernos ni en esas ni en otras muchas cuestiones de interés que suscita el análisis de este sector de la fiscalidad, queremos dejar constancia del hito que supuso en su día la aprobación de la Ley 39/1988 como clausura de una etapa de interinidad y desorden normativo. Con sus aciertos y errores, este cuerpo legal trajo consigo una aportación significativa desde el punto de vista de la clarificación y consolidación de la autonomía tributaria de los entes locales, especialmente de los municipios, propiciando la asunción de un aceptable grado responsabilidad fiscal por parte de las haciendas municipales.<sup>108</sup> Por ello, se le ha imputado con justicia el mé-

106. RAMALLO MASSANET, J. –“La puesta en marcha de la Ley de financiación de las haciendas locales”, *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 8, 1989, p. 110– refleja un sentir común al escribir que “la autonomía tiene, como contrapartida, el tener que tomar decisiones sobre si establece o no un tributo o qué elementos de cuantificación se establecen [...]. Y esa toma de decisión política tiene, en sí, el riesgo político frente a los ciudadanos de cada municipio”.

107. Para CALVO ORTEGA, R. –“Constitución y haciendas...”, *op. cit.*, p. 564-565–, no cabe duda de que el principio de suficiencia “exige autonomía tributaria municipal”, es decir, “la atribución a los municipios de un conjunto significativo de tributos propios de manera que su suficiencia dependa, principalmente, de su responsabilidad fiscal”.

108. Un clarificador examen de los recursos tributarios de las corporaciones locales desde la óptica de sus logros en cuanto a la corresponsabilidad fiscal se contiene en los trabajos de SUÁREZ PANDIELLO, J., “La corresponsabilidad fiscal de las entidades locales”, *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, p. 210 y siguientes, y CAYÓN GALIARDO, A., “La corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación local”, en AA.VV. (director A. Cayón Galiardo, coordinadores J. A. Gimeno Ullastres y A. Herrero Alcalde), *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006, p. 181-202. A veces encontramos en la literatura hacendística afirmaciones extremas que no podemos suscribir. Sirvan de exponente GIL JIMÉNEZ, F. J., OLAYA INIESTA, A. y CASTILLO VALERO, J. S. –“Financiación local: Problemática y propuestas de reforma”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 81, 1997, p. 545–, para quienes “se puede denunciar la crisis en que está inmersa la fiscalidad local, hasta el punto de afirmar que nuestro sistema fiscal local es un factor de ineficacia económica, de injusticia, y que no está favorecido por la responsabilidad de los representantes locales”. Frente a críticas tan encendidas cabe replicar, como lo hace RUBIO DE URQUÍA, J. I. –“Los tributos locales ante su inminente reforma: Una encrucijada histórica”, *Tributos Locales*, núm. 1, 2000, p. 11–, que “el sistema tributario local implantado en 1988 ha consolidado una situación de presencia significativa de la fiscalidad local en el panorama fiscal general, y ha conseguido sacar a la Hacienda local española del plano de indigencia tributaria en el que había estado sumergida

Serie Claves del Gobierno Local, 10  
ISBN: 978-84-613-2571-9

Fundación Democracia y Gobierno Local

rito de consolidar “una ‘cultura tributaria’ en el ámbito municipal” (Suárez Pandiello).<sup>109</sup>

Sin embargo, la virtualidad de la tributación propia como componente nuclear del sistema de recursos de las haciendas locales ha venido recordada desde largo tiempo atrás por una serie de factores. El estudio de esta cuestión excede con creces del objeto de este trabajo, luego nos contentaremos con dejar brevemente apuntados los dos condicionantes más notorios a los que se enfrenta la autonomía local en su proyección fiscal.

La primera y principal cortapisa proviene de la dificultad de acotar un espacio impositivo vacante, donde pueda tener un desarrollo desahogado la potestad normativa de las entidades locales en materia tributaria.<sup>110</sup> Este escollo, que es a su vez fruto de la pervivencia de un modelo de distribución de materias imponibles entre los distintos niveles de Hacienda que prima inequívocamente a la imposición estatal,<sup>111</sup>

---

tradicionalmente”. Y también se puede objetar, siguiendo a SUÁREZ PANDIELLO, J. –“Tendencias de la fiscalidad local en España”, *Ekonomiaz-Revista Vasca de Economía*, núm. 38, 1997, p. 276–, que “cuando se achaca con carácter general a las administraciones territoriales su parasitismo y ausencia de corresponsabilidad fiscal como causa de la mayoría de sus males financieros, se está siendo injusto con las entidades locales, cuyo esfuerzo por generar ingresos propios es insuficientemente valorado desde otras instancias de la Administración, a pesar de los indudables (y razonables) costes políticos que ello les supone en términos de impopularidad”. Una evaluación de la imposición de los municipios españoles puede verse en SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., “La financiación impositiva municipal. Análisis de la situación actual”, *Tributos Locales*, núm. 15, 2002, p. 22-27, donde se destacan, entre otros aspectos positivos, el elevado esfuerzo fiscal realizado por aquéllos.

109. SUÁREZ PANDIELLO, J., “El futuro de la financiación local en el contexto del Estado de las autonomías”, *Hacienda Pública Española*, Monografía, 2001, p. 361. Sobre la visión ciudadana del sistema tributario local remitimos al lector a los trabajos incluidos en la obra colectiva AA.VV. (coordinador F. Serrano Antón), *La conciencia fiscal y el marketing tributario en las haciendas locales*, Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2007.

110. En certeras palabras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. –“Las haciendas municipales en el Estado de las autonomías”, AA.VV., *Autonomía y financiación de las haciendas municipales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, p. 11–, “si se acude a los impuestos como medio de financiación de las haciendas municipales, se ha de reconocer que no existen campos imponibles *res nullius* que por ellas puedan ser roturados y cultivados con éxito recaudatorio”. Como ejemplo de una materia imponible que podría ser ocupada por la fiscalidad local para suministrar recursos adicionales a los ayuntamientos GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. –“Reflexiones sobre las haciendas locales españolas en un momento de transición”, en AA.VV. (coordinador Gabriel Casado Ollero), *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Dykinson, Madrid, 2005, p. 277– propone la recuperación del desaparecido impuesto sobre la publicidad.

111. Sin olvidar tampoco, como recuerda PAGÉS I GALTÉS, J. –“La reforma de las haciendas locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002, p. 197–, que “por cuestiones fácticas, las haciendas locales tienen muy reducido el ámbito de tributos que pueden razonablemente exigir, pues tan sólo les resultan óptimos aquellos tributos que recaen sobre materias imponibles geográficamente

no se plantea con respecto a las tasas y a las contribuciones especiales, cuyo pago está ligado por definición a servicios, obras o actuaciones de competencia local. Pero sí afecta de lleno a los impuestos, ya que en la actualidad el Estado sigue reservándose en exclusiva la titularidad de aquellas figuras impositivas que recaen sobre los índices de capacidad económica más generales y rentables, como la renta o el consumo de bienes y servicios, sin perjuicio de que comparta la recaudación con las comunidades autónomas y desde 2004 con los entes locales a través del mecanismo de la cesión total o parcial de impuestos estatales.

Tan descompensado reparto intergubernamental trae como resultado inexorable que las figuras impositivas adscritas a las corporaciones locales sólo puedan ir conectadas a manifestaciones específicas de riqueza, señaladamente los bienes inmuebles, de potencia recaudatoria nada desdeñable pero a la fuerza más limitada. La doctrina suele achacarles, entre otros defectos, una reducida elasticidad que trae causa de la falta de una relación directa con la actividad económica o las variaciones de renta, así como el hecho de originar algunos fenómenos de sobreimposición o solapamiento con los impuestos estatales, al gravar materias imponibles similares.<sup>112</sup> La Ley de 1988 y su posterior Texto refundido de 2004 no han supuesto desde esta perspectiva un cambio radical en comparación con la situación preconstitucional, puesto que la mayoría de los impuestos que se asignan a los municipios proceden de la

---

localizables, es decir, tributos cuyo objeto puede fácilmente radicarse en el territorio de una determinada entidad local siendo difícil su deslocalización”.

112. A pesar de que ha transcurrido más de un cuarto de siglo, conserva plena validez el vaticinio de LASARTE ÁLVAREZ, J. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E. –“Las haciendas locales ante...”, *op. cit.*, p. 634-635–, quienes hicieron notar que la autonomía del sistema tributario local se halla “cerceada por la omnipresencia del sistema tributario estatal, vigilante de cualquier tipo de manifestación de riqueza”, lo que se traduce en que las entidades locales encuentran “ya sometidos a gravamen los hechos indicativos de capacidad contributiva y se ven obligadas a merodear en torno a los mismos, a veces con evidente ingenio tributario”. LAGO MONTERO, J. M. –“Reflexiones sobre una hipotética reforma del sistema de financiación de las corporaciones locales”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 70, 1994, p. 64–, se muestra muy crítico con la superposición entre tributos estatales y locales, por estimar que la misma “resta credibilidad al sistema”, talante crítico que comparte en su análisis HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 518 y siguientes. Otros defectos imputables a la imposición local son, según MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. –*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18.<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 2007, p. 770–, un carácter real que le lleva a producir “una igualdad de trato en función exclusivamente del concreto hecho imponible contemplado, pero que puede responder a situaciones y capacidades económicas bien distintas entre quienes lo realizan”, así como un carácter objetivo que aleja de la tendencia a la personalización del gravamen.

sustitución, refundición o actualización de figuras ya conocidas en la legislación precedente.<sup>113</sup>

Por otro lado, tampoco conviene olvidar que la legislación relativa al sistema de financiación autonómica deja expedito el camino para un eventual vaciamiento o debilitamiento de la esfera de imposición propia de las entidades locales, de concurrir algún día la voluntad política –cosa que parece hartamente improbable a corto o medio plazo– de poner en práctica con todas sus consecuencias el denominado *principio de preferencia tributaria* a favor de las comunidades autónomas.<sup>114</sup> Como es sabido, el artículo 6.3 de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (en adelante LOFCA), cuya redacción inicial no ha experimentado variación alguna hasta la fecha, habilita a éstas para “establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple”.<sup>115</sup> Este precepto

---

113. Como botón de muestra de esta tesis puede verse ZORNOZA PÉREZ, J. J., “La financiación de las corporaciones locales durante el quinquenio 1999/2003”, en AA.VV., *El desarrollo del gobierno local (una aproximación doctrinal)*, Colección “Informes y Documentos”, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1999, p. 182-184.

114. Así se refiere a él SIMÓN ACOSTA, E., “El principio de suficiencia...”, *op. cit.*, p. 496.

115. El artículo 6.3 de la LOFCA ha cobrado especial interés en la práctica a raíz de la interpretación que el Tribunal Constitucional viene propugnando desde la sentencia 289/2000, de 30 de noviembre (fundamentos jurídicos 4 a 6), con un alcance que resulta, a nuestro juicio, bastante restrictivo para el desarrollo del poder tributario de las comunidades autónomas. En ella se declaró inconstitucional el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de las Islas Baleares, por considerar que al no ser un tributo de naturaleza extrafiscal, pese a su aparente catalogación como tal por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, se solapaba con el impuesto sobre bienes inmuebles. Esta doctrina se ha consolidado en pronunciamientos posteriores, en los que para apreciar si existe o no interferencia con la imposición municipal nuestro juez constitucional ha valorado ante todo si los impuestos autonómicos impugnados tenían o no carácter extrafiscal. En este sentido, la sentencia 168/2004, de 6 de octubre (fundamentos jurídicos 6 a 10), comentada por BALLADARES SABALLOS, R., “La materia imponible local. Un supuesto: la STC 168/2004”, *Tributos Locales*, núm. 48, 2005, p. 11 y siguientes, no consideró vulnerado el referido precepto por el gravamen establecido en Cataluña sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil. De manera análoga, el Auto 417/2005, de 22 de noviembre (fundamentos jurídicos 3 a 7), inadmitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad elevada contra la Ley de la Asamblea de Extremadura 9/1998, de 26 de junio, del impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, y el Auto 456/2007, de 12 de diciembre de 2007 (fundamentos jurídicos 6 y 7) ha rechazado que el impuesto sobre depósito de residuos radioactivos de Andalucía vulnera la prohibición de doble imposición. A la inversa, la sentencia 179/2006, de 13 de junio (fundamentos jurídicos 4 a 10) declaró inconstitucional el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura –pronunciamiento comentado por PATÓN GARCÍA, G., “La inconstitucionalidad del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente: A propósito de la

consagra, en gráfica descripción de Albiñana García-Quintana, una *facultad expropiatoria* de tributos locales que puede conducir a su transferencia por absorción a la correspondiente Hacienda autonómica, que asume como contrapartida la carga de articular alguna medida de compensación o coordinación para evitar una merma de ingresos a las entidades locales.<sup>116</sup> No obstante, pese al lógico recelo que provocó en un primer momento esta posibilidad genérica de trasvase intersubjetivo de tributos,<sup>117</sup>

STC 179/2006, de 13 de junio”, *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 281-282, 2006, p. 117 y siguientes—. Acerca del significado y alcance de esta limitación pueden consultarse los siguientes trabajos: YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “La absorción por las comunidades autónomas de la materia imponible de las corporaciones locales”, *Impuestos*, t. II, 1985, p. 199-235; PITA GRANDAL, A. M., “Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA”, *Impuestos*, t. II, 1987, p. 136-146; ÁLVAREZ ARROYO, F., “Incidencia de las comunidades autónomas en el sistema financiero y tributario local: Análisis jurídico del artículo 6.3 de la LOFCA y sus posibilidades de aplicación”, *Quincena Fiscal*, núm. 14, 1994, p. 11-18; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las comunidades autónomas*, “Estudios Jurídicos”, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994, p. 40-54 y 307-312; ADAME MARTÍNEZ, F. D., *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Comares, Granada, 1996, p. 106-110; GUERVÓS MAÍLLO, M. A., *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 216 y siguientes; CHECA GONZÁLEZ, C., “La deseable y necesaria armonización, y adecuada articulación, de los ordenamientos tributarios local y autonómico”, en “El sistema tributario...”, *op. cit.*, p. 109-117, y del mismo autor “La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2002, p. 9 y siguientes; MULEIRO PARADA, L. M., “La imposición local como límite al poder financiero de las comunidades autónomas: Comentario a propósito de la STC 289/2000, de 30 de noviembre (declaración de inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente)”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2002, p. 36-44; RAMOS PRIETO, J., “Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las corporaciones locales ante el creciente avance del poder tributario de las comunidades autónomas”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 66, vol. Extraordinario (VII), 2003, p. 172-176; RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. J., “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, 2004, p. 51-67; CALVO VÉRGEZ, J., *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, p. 237-279; ADAME MARTÍNEZ, F. D. y ADAME MARTÍNEZ, M. A., *La compatibilidad de un canon autonómico sobre saneamiento con los tributos estatales y municipales*, Junta de Andalucía, Consejería de Economía y Hacienda, Sevilla, 2005, p. 131-139, y VARONA ALABERN, J. E., “Los tributos propios de las comunidades autónomas”, en AA.VV. (editor J. E. Varona Alabern), *25 años de financiación autonómica*, Universidad de Cantabria-Parlamento de Cantabria, Santander, 2005, p. 53-60.

116. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Las haciendas municipales en el Estado...”, *op. cit.*, p. 11, y del mismo autor *Sistema tributario español y comparado*, 2.ª ed., Tecnos, Madrid, 1992, p. 768.

117. Para NIEVES BORRERO, J. —“La financiación de los entes...”, *op. cit.*, p. 265-266—, puede acarrear “un grave ataque a la autonomía financiera local, por la posible pérdida de sustancia tributaria y sin que las medidas que aseguren el rendimiento económico, presente y futuro, de los tributos perdidos supongan, poco o nada, en relación con la pérdida de autonomía”. En su opinión, “por este camino lateral y sin más garantías sólidas, las corporaciones locales pueden perder, en la práctica, su autonomía”.



el riesgo de anulación del poder tributario de las haciendas locales que en ella se encierra ha quedado a la postre absolutamente diluido, a la vista del insignificante juego que le ha concedido el legislador estatal –reacio a dar vía libre a la tributación autonómica a costa de la local– y del nulo interés que han demostrado las comunidades autónomas por hacer uso de ella.<sup>118</sup>

El otro condicionante a que hacíamos referencia más arriba radica en el principio constitucional que preside la actividad de producción normativa en materia tributaria: la reserva de ley del artículo 31.3, que en su alcance relativo comprende “la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo” (sentencia 6/1983, de 4 de febrero, fundamento jurídico 4). La limitación que de esta regla se deriva para la autonomía de las corporaciones locales no es baladí, atendiendo a que la misma se expresa en forma de disposiciones de rango reglamentario. Hay que entender, como nos enseña la mejor doctrina, que únicamente están legitimadas para *establecer* tributos en el sentido de poner en vigor y dotar de fuerza de aplicación efectiva, reglamentándolos si es preciso por medio de ordenanzas, los ya creados y regulados esencialmente por una ley previa.<sup>119</sup> Nos encontramos con el

118. De hecho, la disposición adicional primera del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales –fiel trasunto de la disposición adicional quinta de dicho texto legal, en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio– sólo admite esta posible invasión de materias impositivas gravadas por tributos locales respecto del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y el impuesto sobre gastos suntuarios en su modalidad de aprovechamientos de cotos de caza y pesca. Ninguna comunidad autónoma ha aceptado hasta ahora el envite, con la salvedad de Extremadura, que tomó en su día la decisión de crear un impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos a través de la Ley 8/1990, de 21 de diciembre. Quizá esta moderación ha inducido a algún autor a atribuir un cierto carácter excepcional a la facultad prevista en el artículo 6.3 de la LOFCA. Tal es el caso de POVEDA BLANCO, F. –“La diversificación impositiva municipal resultante del desarrollo de los principios de autonomía financiera y suficiencia recaudatoria. Su reflejo en el ámbito de la Comunidad Valenciana”, *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 19, 1993, p. 70 y 71–, quien sostiene que su ejercicio sólo tendría razón de ser “si las actuaciones municipales fuesen extremadas, desmedidas y dispares, dando origen a diferencias notables de la presión fiscal aplicada en su territorio, que generasen discriminaciones de tal índole que provocaran efectos económicos y sociales indeseados y tales posiciones fuesen permanentes en el tiempo y no el resultado del ejercicio transitorio de la autonomía municipal en la búsqueda del equilibrio financiero”.

119. *Vid.*, por todos, SAINZ DE BUJANDA, F., *La contribución territorial urbana. Meditación en la víspera de un nuevo sistema de financiación local*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, p. 332, y FERREIRO LAPATZA, J. J., “Constitución y haciendas...”, *op. cit.*, p. 929-930. Como afirma ANÍBARRO PÉREZ, S. –“Los principios de la autonomía...”, *op. cit.*, p. 94–, “la configuración del sistema tributario local, por exigencias del citado principio, no es fruto exclusivo de las corporaciones locales, sino que tiene un origen plural que da lugar a la confluencia de fuentes autónomas y fuentes heterónomas”.

escollo de una imposibilidad de satisfacción formal de este principio por las entidades locales, al margen de que “la satisfacción material se dará en la medida que los miembros de los plenos de las corporaciones son elegidos democráticamente”.<sup>120</sup>

Como sucede en tantas otras áreas del ordenamiento tributario, pugnan aquí dos valores constitucionales de signo opuesto, condenados a compaginarse entre sí. El Tribunal Constitucional ha venido insistiendo, conforme a una jurisprudencia consolidada desde la sentencia 19/1987, de 17 de febrero (fundamento jurídico 4), en la necesidad de procurar “la subsistencia equilibrada de uno y otros de estos imperativos constitucionales, que no podrán abolirse entre sí en su respectivo despliegue”; de forma que no se caiga ni en el extremo de que “se apodere a las corporaciones locales para conformar, sin predeterminación alguna, el tributo de que se trate”, ni tampoco en el de privarlas de “cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial”.

En cualquier caso, no resulta tarea fácil ubicar ese punto de equilibrio. Prueba de ello es que en los últimos años hemos asistido un progresivo reajuste en la manera de compatibilizar autonomía local y reserva de ley que promoviera inicialmente la Ley 39/1988, con el fin último de dar una mayor entrada a las entidades locales en la ordenación de sus tributos propios. La influencia de los pronunciamientos previos del Tribunal Constitucional –sentencias 197/1985, de 19 de diciembre, y la ya citada 19/1987–, que arrumbaron ambiciosas disposiciones legales en pro de la autonomía por falta de un mínimo encuadramiento normativo de la potestad reglamentaria local, se dejó sentir con fuerza en la concepción original acogida en la Ley de haciendas locales. El legislador optó entonces por conferir a las entidades locales notable flexibilidad para el establecimiento singularizado de tasas y contribuciones especiales, con sujeción a la definición abstracta y a las directrices genéricas fijadas por aquél.<sup>121</sup> Pero redujo el papel de los municipios en la ordenación de sus impuestos a la fijación de los tipos o cuotas y al establecimiento discrecional de los denominados impuestos de exacción potestativa.

---

120. ORÓN MORATAL, G., “Los tributos locales en España”, en *Diálogos jurídicos España-México*, Universidad Jaime I, Castellón de la Plana, 2007, p. 280.

121. En la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (fundamentos jurídicos 9 y 10), el Tribunal Constitucional se reafirma en la idea, ya formulada con anterioridad, de que la reserva de ley opera de forma más tenue con relación a unas categorías tributarias que a otras. En el caso específico de las tasas concluye que “resulta admisible una mayor intervención de la potestad de ordenanza en aquellos ingresos, como las tasas [...], en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas”.

Serie Claves del Gobierno Local, 10

Fundación Democracia y Gobierno Local

ISBN: 978-84-613-2571-9

A partir de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, se ha registrado una nítida variación de tendencia, en la que la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, no hizo sino ahondar. Cambio de rumbo que, alentado por la jurisprudencia constitucional,<sup>122</sup> ha traído consigo una ampliación del margen para variar los elementos de cuantificación, junto con la concesión de capacidad para regular algunos beneficios fiscales como las bonificaciones de la cuota. Ello está en consonancia con las reivindicaciones que venía formulando desde algún tiempo atrás un nutrido sector doctrinal, proclive a un entendimiento menos rígido de la reserva de ley en su traslación a los tributos locales alegando, por una parte, que el carácter representativo del Pleno de las corporaciones locales les permite satisfacer con creces la exigencia de autoimposición, origen y justificación históricos de dicho principio constitucional;<sup>123</sup> y argumentando, por otra parte, que las disparidades de tratamiento fiscal no vulneran la igualdad de los contribuyentes, que no es sinónimo de uniformidad de la carga tributaria en todo el territorio nacional.<sup>124</sup>

122. El *Libro blanco* de 2005 se hace eco de esta evolución: “no debe soslayarse que la más reciente jurisprudencia constitucional ha efectuado una lectura de dicha reserva más atenta al principio de autonomía local, suavizando consecuentemente su alcance en pro del reconocimiento de una mayor libertad de configuración local al respecto. Así, no ha dudado en reconocer expresamente que la reserva de ley en materia tributaria se proyecta en términos menos rigurosos sobre las entidades locales que sobre la administración del Estado, admitiendo que su ámbito de libre decisión es, ‘desde luego, mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal’ [STC 233/1999, FJ 10.C]. Y, en este sentido, se ha considerado que la facultad de determinar la cuota o el tipo impositivo, dentro de los márgenes fijados por la Ley, constituye un mínimo que cabe inferir directamente del propio texto constitucional, al tratarse de ‘uno de los elementos indiscutiblemente definidores de la autonomía local’ (STC 233/1999, FJ 26).” Cfr. “Libro blanco para la reforma...”, *op. cit.*, p. 35.

123. TOSCANO GIL, F. —*Autonomía y potestad normativa local*, Comares, Granada, 2006, p. 155-170— analiza con detalle la reinterpretación flexible de que están siendo objeto los principios de legalidad y reserva de ley en el ámbito local por parte de la doctrina iuspublicista.

124. Firme patrocinador de una configuración más abierta del principio de legalidad tributaria en su traslación al ámbito local se ha mostrado siempre FERREIRO LAPATZA, J. J. —“Análisis constitucional de la nueva Ley reguladora de las haciendas locales”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 55-56, 1989, p. 43-44—, para quien el artículo 31.3 de la Constitución “debe entenderse también de modo diferente cuando se refiere a las ordenanzas municipales y cuando se refiere a los reglamentos estatales o autonómicos”. En su opinión, la ley ha de dejar a las ordenanzas un campo de acción mucho más amplio no sólo para la fijación libre del tipo en ciertos tributos, sino también para la determinación dentro del marco legal de la base y el hecho imponible, pues “no deja de garantizar con ello el principio de autoimposición y garantiza también con ello la autonomía municipal reconocida en el artículo 140 de la Constitución, así como la responsabilidad fiscal que sin duda quiere el artículo 142 de la Constitución”. Este mismo autor vuelve a abordar el tema en “La Hacienda local. Antecedentes históricos y situación actual. El marco constitucional”, en AA.VV. (director J. J. Ferreiro Lapatza), *Tratado de Derecho Serie Claves del Gobierno Local*, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local ISBN: 978-84-613-2571-9

Por expreso designio de los artículos 133.2 y 142 de la Constitución la tributación propia y, de forma destacada dentro de ella, los impuestos propios están llamados a desempeñar un papel crucial en la financiación local, en particular a nivel municipal, en su calidad de recursos autónomos por excelencia.

Esta fuente de ingresos tropieza en su desarrollo legislativo con un cúmulo de obstáculos o limitaciones de orden jurídico y económico. Ello impide cubrir con su producto la totalidad de los gastos que los entes locales deben atender en el ejercicio de sus competencias. Además, el principio de reserva de ley en materia tributaria excluye la atribución a los mismos de plenas potestades para su regulación, dado que no disponen de facultades legislativas.

Por consiguiente, la suficiencia de medios de las haciendas locales y, en la medida de lo posible, la disposición de un margen de autonomía en la vertiente de sus ingresos son objetivos que sólo pueden procurarse mediante el aditamento de otros instrumentos financieros. El tenor literal del precitado artículo 142 así lo atestigua al prever una tríada de recursos para conseguir la solvencia de aquéllas, combinando recursos fiscales propios con recursos fiscales procedentes de otros niveles de gobierno.

*Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, 1993, p. 48-52. Entre otros autores que también se han pronunciado a favor bien de dar mayor libertad a los entes locales para determinar los tipos de gravamen y crear beneficios fiscales, bien de una regulación más escueta de los impuestos de exacción facultativa cabe citar, sin ánimo de ser exhaustivos, a COLLADO YURRITA, M. A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., "La nueva Hacienda local...", *op. cit.*, p. 86; LOZANO SERRANO, C., "Potestades tributarias de las entidades...", *op. cit.*, p. 19-20 y 27-29; ARAGONÉS BELTRÁN, E., "La interpretación judicial de la autonomía...", *op. cit.*, p. 113; ANÍBARRO PÉREZ, S., "Las competencias normativas de las corporaciones locales sobre sus tributos propios", *Revista de Estudios Locales (CUNAL)*, núm. 42, 2000, p. 61-68; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., "La financiación de las provincias", *op. cit.*, p. 92-97; CHECA GONZÁLEZ, C., "Necesidad de una adecuada conjugación de los principios de reserva de ley y de autonomía local de la futura ley", en *El sistema tributario...*, *op. cit.*, p. 27-38; JABALERA RODRÍGUEZ, A. y FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J., "Poder tributario local y reserva de ley ante la próxima reforma del Gobierno local", *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 300-301, 2006, p. 432 y siguientes, y RUIZ GARIJO, M., "Las haciendas locales en los estatutos de autonomía. La necesaria reformulación de algunos principios en materia de financiación local", *Tributos Locales*, núm. 82, 2008, p. 73-75. En contra de atribuir a los gobiernos locales mayor capacidad en materia de exenciones, bonificaciones y fijación de los tipos se manifiesta SUÁREZ PANDIELLO, J. -"Del Informe de la Comisión al Proyecto...", *op. cit.*, p. 165 y 167, y "La nueva financiación local: ¿Un modelo permanente?", *Revista de Estudios Locales (CUNAL)*, núm. 87, 2005, p. 132-133-, que ve en este proceder la causa de un mayor recurso a la demagogia política, amén de una complicación innecesaria de la gestión, en aras de unos objetivos que bien podrían ser suplidos con mayor eficiencia por políticas de gasto.

### 1.2.2. Las participaciones en los recursos tributarios de otros niveles de Hacienda como mecanismo de coordinación financiera

La sola presencia de la participación en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas entre los recursos fundamentales de las haciendas locales da fe de la imposibilidad de que éstas se alimenten de forma autosuficiente con el rendimiento de los tributos cobrados a sus contribuyentes.<sup>125</sup> De la angostura de la fiscalidad local surge, pues, el imperativo de que los demás entes territoriales redistribuyan una parte de su recaudación tributaria hacia los entes locales, a través de flujos financieros que compensen la diferencia entre sus necesidades de gasto y su capacidad para generar ingresos por sí mismos.<sup>126</sup>

Desde una óptica más amplia, la visión conjunta y sistemática de los artículos 142 y 157.1 del texto constitucional pone de relieve que todo el esquema de organización de las haciendas territoriales aparece impregnado de un fuerte componente participativo que apunta, además, en una inequívoca dirección ascendente. A las haciendas autonómicas se les reconoce un *derecho de crédito* que las legitima para recibir por diversos cauces la transferencia –en el sentido más amplio del término– de ingresos procedentes de la Hacienda estatal (sentencia del Tribunal Constitucional 13/1992, de 6 de febrero, fundamento jurídico 7). Las corporaciones locales disfrutan, a su vez, de la condición de partícipes del producto de los tributos correspondientes tanto al Estado como a las comunidades autónomas.

La participación se erige así en un factor de coordinación e interrelación entre los diversos niveles territoriales de Hacienda, que actúan como vasos comunicantes;<sup>127</sup> o, dicho con otras palabras, en una vía de conexión entre

125. Para NIEVES BORREGO, J. –“La financiación de los entes...”–, *op. cit.*, p. 251-252– la previsión de tales transferencias significa “un explícito reconocimiento de la estrechez del campo asignado a los ingresos locales propiamente dichos”.

126. Como augurase MELGUISO SÁNCHEZ, A. –“Haciendas locales y participación en tributos...”–, *op. cit.*, p. 186–, “difícilmente puede defenderse que la autonomía tributaria local” –en nuestra opinión sería más correcto aludir a la suficiencia– “quede mejor garantizada con tributos propios (determinados en su implantación y estructura en instancias ajenas a las corporaciones locales) de base enteca, recaudación rígida y prefijados criterios de técnica tributaria que, a través de un sistema de participaciones en tributos del Estado, flexibles y de ancha base, en el que el nivel de coparticipación es el deseable y rigen mecanismos de ‘objetivación’ (gestión y distribución) que pueden entenderse como aceptables”.

127. LOZANO SERRANO, C. –“Participaciones y subvenciones”, *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 8, 1989, p. 62– habla de una doble dimensión de la participación como recurso de las haciendas locales: por un lado, “componente del núcleo fundamental de su Hacienda” que debe adquirir un peso cuantitativo considerable; por otro, “mecanismo de co-

el ordenamiento hacendístico local y los ordenamientos hacendísticos estatal y autonómicos, en la medida en que las haciendas locales “no pueden jurídicamente conceptuarse como un ordenamiento absolutamente diferenciado” (Martín Queralt).<sup>128</sup>

La presumible importancia de las participaciones llevó enseguida a algún autor a hablar con razón de la Hacienda local como una *Hacienda participada* (Ruiz-Beato Bravo), vaticinando que las mismas iban a constituir un instrumento tanto o más esencial que la tributación propia de cara al aseguramiento de su suficiencia.<sup>129</sup>

El tiempo transcurrido desde la entrada en vigor del texto constitucional no ha hecho sino corroborar este tipo de predicciones, si bien únicamente con respecto a la participación en los tributos del Estado, como tendremos oportunidad de constatar más adelante. De la preponderancia de ésta se percató hace tiempo el Tribunal Constitucional al reconocer que “viene constituyendo hoy en día para numerosas entidades locales la única ga-

---

nexión entre los diversos niveles de haciendas públicas” que tronca de lleno con la política de coordinación financiera. Asume esta idea CASADO OLLERO, G., “La Hacienda local en la Constitución...”, *op. cit.*, p. 477. CAYÓN GALIARDO, A. – “Artículo 142. Las haciendas...”, *op. cit.*, p. 578– afirma que “esta modalidad de financiación es aquella que mejor desvela la existencia de una Hacienda general, donde la cooperación y la solidaridad son los principios fundamentales y la suficiencia de sus respectivos niveles y la distribución de la riqueza de sus fines principales”.

128. Cfr. MARTÍN QUERALT, J., “La participación en ingresos estatales”, *op. cit.*, p. 2179, y “Artículos 111 a 126”, en AA.VV. (coordinador M. J. Domingo Zaballo), *Comentarios a la Ley de haciendas locales (Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales)*, Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, p. 997-998, donde añade que la Hacienda local ni “puede erigirse en un quid absolutamente diferenciado de las restantes haciendas territoriales, ni puede reducirse a ser mera beneficiaria de unos fondos del Estado o de la comunidad autónoma”. También se refiere a las participaciones como una de las vías más importantes para coordinar los distintos niveles de Hacienda MOCHÓN LÓPEZ, L., “Participación de las haciendas locales en tributos del Estado. Incidencia de la Ley reguladora de las haciendas locales”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 63, 1991, p. 464 y 467.

129. Pese a la aparente equiparación constitucional de ambas fuentes de ingresos, RUIZ-BEATO BRAVO, J. – “La Hacienda municipal en España”, en AA.VV., *Autonomía y financiación de las haciendas municipales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, p. 505-506– advirtió en referencia a los municipios que “no puede dejar de remarcar la importancia y relevancia que las citadas participaciones tienen y deben tener sobre los tributos propios”. De las limitaciones teóricas y reales de su poder de obtención de ingresos dentro de su territorio aflora, en opinión de este autor, “la necesidad de completar su Hacienda o ¿por qué no? la necesidad de fundamentar su Hacienda en la participación municipal en los tributos del Estado y en los de las comunidades autónomas”. En análogos términos se pronunció SIMÓN ACOSTA, E. – “El principio de suficiencia...”, *op. cit.*, p. 497–, al reclamar un sistema generoso y flexible de “cesiones de ingresos” a las haciendas locales como cauce para superar el agotamiento de las manifestaciones de capacidad económica en los niveles supramunicipales de imposición.

rantía de supervivencia financiera” (sentencia 96/1990, de 24 de mayo, fundamento jurídico 7).<sup>130</sup>

Esta situación resulta, no obstante, anómala si se tiene en cuenta que las participaciones en los recursos tributarios de la Hacienda estatal y de la Hacienda autonómica no fueron proyectadas por la norma fundamental como dos instrumentos alternativos, de modo que las entidades locales se beneficiasen de una u otra en función de que estuviesen o no enclavadas en el territorio una comunidad autónoma.<sup>131</sup> De haber sido esa la voluntad del constituyente el artículo 142 tendría que haber empleado una locución del tipo “y, en su caso” u otra análoga.<sup>132</sup>

Para cerrar este apartado efectuaremos una rápida rememoración de la tramitación parlamentaria seguida por el artículo 142 durante el proceso de elaboración de la Constitución, porque en ella queda confirmado cuanto acabamos de decir acerca de la relevancia que quiso otorgarse en todo momento a las participaciones como pieza clave del engranaje financiero local.<sup>133</sup>

En efecto, el artículo 105.3 del Anteproyecto constitucional de 5 de enero de 1978 ya disponía que las haciendas locales “se nutrirán fundamentalmente de impuestos y tasas propios y de participaciones en los ingresos del Estado y de los territorios autónomos”.

130. La participación en los tributos del Estado, “surgida en nuestra Hacienda local con una finalidad principalmente compensatoria” ha evolucionado, según RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J. –“Autonomía y suficiencia en la financiación...”, *op. cit.*, p. 511–, “hacia una naturaleza básica, independiente de los ajustes y modificaciones que se produzcan en el sistema tributario local”. Para VARONA ALABERN, J. E. –“Gestión catastral y autonomía financiera...”, *op. cit.*, p. 739– su fundamento teórico se encuentra en que “la riqueza gravada por los tributos estatales se halla estrechamente vinculada a unos bienes y a unas personas cuya relación territorial más próxima e inmediata desemboca en los ayuntamientos”.

131. Recuérdese que lejos de ordenar la división de todo el territorio nacional en comunidades autónomas, como *de facto* sucedió, la Constitución de 1978 se limitó en su artículo 137 a garantizar la autonomía de las que “se constituyan”.

132. Estamos de acuerdo con YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. –“Hacienda comunitaria y haciendas locales en el Derecho estatutario de las comunidades autónomas”, en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Administración local)*, vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 2702-2703– en que se trata de “una participación al ‘alimón’”, en el sentido de que “puede interpretarse que el mandato jurídico del legislador constitucional es que la aportación a las haciendas locales sea del Estado y de las comunidades autónomas. O, expresado de otra forma, no se cumpliría el precepto constitucional si la participación fuese sólo en los tributos del Estado o sólo en los de las comunidades autónomas”.

133. Las referencias realizadas a continuación en el texto las hemos extraído de la recopilación *Constitución española. Trabajos parlamentarios*, Cortes Generales, Servicio de Estudios y Publicaciones, vol. I y II, Madrid, 1980, p. 25, 214, 376, 566, 623, 1524-1525 y 1826. El desarrollo parlamentario del precepto aparece también resumido en el trabajo de YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Constitución financiera española...”, *op. cit.*, p. 279-282.

Dos de las enmiendas formuladas a dicho Anteproyecto –enmiendas núm. 161 y 636, presentadas respectivamente por los grupos parlamentarios Minoría Catalana y Vasco– propusieron anteponer la mención a las participaciones al objeto de resaltar aún más su importancia. No obstante, en el Informe de la Ponencia se prefirió mantener intacto el artículo 105.3 del Anteproyecto, que debido a una nueva numeración pasó a ser el artículo 135 con la única variación de sustituir la referencia a los territorios autónomos por las comunidades autónomas.

Sin duda, fue determinante el debate habido en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso, puesto que en la sesión de 14 de junio de 1978 se acordó la redacción que se convertiría en definitiva. El Grupo Parlamentario Unión de Centro Democrático presentó en ella una enmienda *in voce* en la que el inciso final se transformaba en “y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participaciones en los del Estado y de las comunidades autónomas”. Como puede observarse, se pedía reemplazar los términos impuestos y tasas por el más genérico y omnicomprensivo de tributos, aduciendo la justificación de lograr una mayor perfección técnica y de suplir la omisión de las contribuciones especiales. Ello trajo consigo un efecto reflejo, cual es que las participaciones pasasen a tener un objeto de naturaleza estrictamente tributaria, al ir referidas a los tributos y no a los ingresos estatales y autonómicos en general.

Aprobada la nueva formulación por la Comisión, el Dictamen de 1 de julio de 1978 incorporó ya en su artículo 136 la redacción que se mantuvo después inalterada con los cambios de numeración introducidos en el precepto durante el resto de la tramitación parlamentaria.

Las participaciones en la recaudación tributaria del Estado y de las comunidades autónomas figuraron, con ligeras variaciones, en el precepto dedicado a las haciendas locales desde el Anteproyecto de Constitución hasta el texto definitivo. Su acogida como recursos fundamentales de este nivel de gobierno financiero debe interpretarse, a nuestro modo de ver, en un triple sentido.

Primero, como un reconocimiento explícito de la imposibilidad de lograr la suficiencia sólo con el rendimiento de los tributos propios de las corporaciones locales.

Segundo, como un elemento de coordinación entre la Hacienda local y las haciendas estatal y autonómica, que tienen la misión conjunta de velar por la bonanza económica de las primeras.



Por último, como una obligación cuyo incumplimiento por el Estado o las comunidades autónomas causaría un daño irreparable al equilibrio de las finanzas locales y, por ende, a la autonomía para la gestión de sus intereses y a su suficiencia.

## 2. La participación en los tributos de las comunidades autónomas como recurso fundamental de las haciendas locales

### 2.1. El derecho constitucional de las haciendas locales a participar en el rendimiento de los tributos de las comunidades autónomas

De lo expuesto hasta aquí se colige que las administraciones locales ostentan, a tenor de la norma fundamental y en garantía de la atención suficiente de sus necesidades de gasto, un *derecho público subjetivo* de contenido económico –expresión utilizada por algunos autores– frente a la Administración autonómica en cuyo territorio se hallen enclavadas, la cual contrae en paralelo la obligación de cederles una parte de lo que recaude por sus conceptos tributarios.<sup>134</sup>

134. El primer autor en caracterizar como un derecho público subjetivo la posición que ocupan los entes locales ante los ingresos transferidos por el Estado fue, que sepamos, ROVIRA I MOLA, A., *Los fondos fiscales con finalidad redistributiva*, Colección “Estudios de Administración local”, núm. 10, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1976, p. 158. Reiteró esta calificación en otro trabajo más tardío intitulado “Subvenciones y participaciones”, en AA.VV. (directores J. J. Ferreiro Lapatzta y E. Simón Acosta), *Manual de Derecho Tributario Local*, Generalidad de Cataluña, Escuela de Administración Pública, Barcelona, 1987, p. 80. Algunos años más tarde PALAO TABOADA, C. –*Derecho Financiero y Tributario*, vol. 1, 2.ª ed., Colex, Madrid, 1987, p. 298– retoma la idea para explicar que la participación, en cuanto “atribución por ley al ente beneficiario de una parte del producto de un tributo o conjunto de tributos determinado”, origina para éste “un derecho público subjetivo a percibir su parte del producto”. Más cerca en el tiempo MARTÍN QUERALT, J. –“Artículo 39”, en AA.VV. (coordinador M. J. Domingo Zaballós), *Comentarios a la Ley de haciendas locales (Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales)*, Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, p. 605– insiste en que los principios sentados en los artículos 137 y 142 de la Constitución “no son meras declaraciones programáticas, sino que participan del rango de verdaderos derechos constitucionales de las entidades locales (STC de 21 de mayo de 1988, 5 de julio de 2001 y 25 de marzo de 2004), cuya salvaguarda y efectiva realización corresponde a las comunidades autónomas, como poderes públicos destinatarios del mandato constitucional en que consiste la realización de aquéllos”. Sin embargo, tal catalogación dogmática como derecho no es compartida por la totalidad de la doctrina. Para RAMALLO MASSANET, J. –“El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988, p. 526– “el concepto de derecho público subjetivo es algo bien delimitado y diferente, aunque las palabras pudieran conducir a equívoco, al derecho subjetivo de un ente público”.

La doctrina suele hablar, al hilo del artículo 142 tantas veces citado, de la participación en los recursos tributarios de otro ente público territorial como un *derecho constitucional* de las corporaciones locales, etiqueta dogmática que obedece al hecho de que la existencia de este recurso no puede ser fruto de decisiones administrativas discrecionales o de una disposición legal o reglamentaria más o menos coyuntural.<sup>135</sup> La propia exposición de motivos de la derogada Ley de haciendas locales de 1988 se refería en estos términos a la participación en los tributos del Estado.

La materialización de dicho derecho en la legislación emanada de las asambleas legislativas de las comunidades autónomas, que no puede desconocerlo ni reducir su virtualidad hasta convertirlo en testimonial o anecdótico, debería traducirse en una de las tres fuentes de ingresos preponderantes en el seno de las haciendas locales.<sup>136</sup>

Ahora bien, por mucha relevancia que deba otorgarse a este imperativo constitucional como puntal para lograr una equilibrada dotación de los presupuestos locales, aspecto fuera de cualquier discusión, tampoco conviene caer en excesos interpretativos ¿Sería preceptivo que cada vez que una comunidad autónoma estableciera un tributo propio, dentro de los límites ordenados por la Constitución, la LOFCA y los estatutos de autonomía, tuviese que conceder automáticamente una participación en su producto recaudatorio a las haciendas locales?<sup>137</sup>

No creemos que haya que llegar a tales extremos, que podrían entrar en conflicto directo con la autonomía financiera de las comunidades autónomas en su faceta presupuestaria de “capacidad para disponer libremente de sus recursos financieros” (sentencia 13/1992, de 6 de febrero, fundamento jurídico 7, entre otras). La Constitución emplaza a estos entes territoriales a la consecución de una meta, cifrada en que la participación en la tributación autonómica se configure como un recurso fundamental, pero les deja vía libre para seguir el camino que estimen más idóneo. Habrá, en consecuencia, tributos en los cuales los entes locales participen y tributos

135. En alusión a la participación en los tributos del Estado puede consultarse el trabajo de RUIZ-BEATO BRAVO, J., “La Hacienda municipal en...”, *op. cit.*, p. 506, mientras que con relación a la participación en los tributos de las comunidades autónomas *vid.* YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Hacienda comunitaria y haciendas locales...”, *op. cit.*, p. 2701 y 2708.

136. En palabras de RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S. –“Ley reguladora de las haciendas...”, *op. cit.*, p. 258–, las comunidades autónomas “tienen obligación constitucional de coadyuvar a la suficiencia financiera de las entidades locales (artículo 142 de la CE) y, por consiguiente, de hacer a éstas partícipes en sus tributos propios”.

137. Este interrogante ya se lo formuló en su día, sin obtener respuesta, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Hacienda comunitaria y haciendas locales...”, *op. cit.*, p. 2703.

en los que no lo hagan, dependiendo de las preferencias de cada comunidad autónoma y del volumen de gasto público local a cubrir.<sup>138</sup>

El acertado encuadramiento dogmático de la participación en los tributos de las comunidades autónomas como un derecho constitucional o derecho público subjetivo de las entidades locales no busca sino destacar la máxima relevancia que quiso conferirle el artículo 142 de nuestra ley de leyes, al elevarla a la condición de uno de los tres pilares insustituibles que han de servir de basamento a sus haciendas.

## 2.2. La preferencia constitucional por una participación en tributos frente a una participación en ingresos

La financiación procedente de las comunidades autónomas que la Constitución identifica como un recurso esencial de las haciendas locales es una *participación en sus tributos*, no una *participación en sus ingresos*. No piense el lector que incurrimos en un excesivo academicismo al detenernos en esta matización. Los tributos conforman una de las fuentes de ingresos de la Hacienda pública, sin duda la más relevante, aunque por supuesto no la única. Por ello, la segunda expresión presenta un carácter más genérico, al englobar a la primera. Además, se trata de una distinción conceptual que se hace patente en el propio texto constitucional: su artículo 157.1.a) habla de “otras participaciones en los ingresos del Estado” al enumerar los recursos de las haciendas autonómicas, mención que reiteran también el artículo 13 de la LOFCA y los estatutos de autonomía. Evidentemente, esta segunda modalidad tiene un ámbito objetivo en principio mucho más amplio, al comprender otros ingresos públicos (transferencias y asignaciones procedentes de otras haciendas, ingresos patrimoniales y de Derecho privado, los derivados de operaciones de endeudamiento, etc.).

En nuestra opinión, la letra del artículo 142 lleva implícita la exigencia de que esta vía de financiación de las entidades locales se diseñe de manera que mantenga una conexión clara en su cuantía y evolución con el rendimiento de los tributos de que disponga la Hacienda autonómica respectiva.

Dicho esto, no debe olvidarse que la meta que preside el planteamiento constitucional en materia de haciendas locales es la suficiencia, no los medios

138. Aplicamos así un razonamiento idéntico al que rige para la participación de las comunidades autónomas en los ingresos tributarios del Estado, prevista en los artículos 157.1.a) de la Constitución y 4.1.e) de la LOFCA. Tampoco el Estado está obligado a extender dicha participación autonómica a todos y cada uno de los impuestos por él establecidos.

para su consecución. Por ello, no apreciamos ningún impedimento para admitir que una comunidad autónoma pueda otorgarles una participación referida a sus ingresos en general –incluyendo otros de naturaleza extratributaria que figuren en su presupuesto–, siempre que esta orientación obedezca a la voluntad de reforzar la garantía de la suficiencia financiera local, ensanchando los recursos susceptibles de participación ante una posible falta de capacidad recaudatoria de sus tributos. En cambio, cuando las comunidades autónomas cuenten con un repertorio variado de recursos tributarios, cuyo rendimiento les permita aportar medios significativos a las entidades locales de su territorio, estimamos que han de obedecer su obligación constitucional de reconocerles una participación cimentada específicamente sobre tales ingresos tributarios.

El recurso que el artículo 142 del texto constitucional concibe como fundamental para las haciendas locales es la *participación en los tributos* de las comunidades autónomas. Nada impide a éstas extender dicha *participación a sus ingresos en general*, incluyendo las demás fuentes de financiación de naturaleza no tributaria (transferencias de otros entes públicos, ingresos patrimoniales, ingresos por operaciones de endeudamiento, etc.), si por esta vía buscan apuntalar con mayor firmeza la suficiencia financiera de las entidades locales. Pero siempre que los recursos tributarios de que disponga la Hacienda autonómica tengan capacidad recaudatoria para proveer medios económicos adecuados, ha de observarse el mandato constitucional de articular la participación sobre ingresos de naturaleza estrictamente tributaria.

### 2.3. Indeterminación constitucional del objeto y forma de reparto de este mecanismo de financiación

Las comunidades autónomas cuentan con un patente margen de discrecionalidad para llenar de contenido el referido derecho de participación, tanto a la hora de seleccionar las figuras tributarias coparticipadas como a la de fijar los criterios de reparto de los fondos, siempre y cuando éstos sean objetivos, automáticos y claros.<sup>139</sup>

139. A diferencia de los antecedentes preconstitucionales de una Hacienda municipal subvencionada, GONZÁLEZ PUEYO, J. M. –*Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990, p. 83– extrae del artículo 142 “la necesidad de una regulación clara y precisa del derecho a la percepción de tales recursos, con la correlativa obligación del Estado y de las comunidades autónomas de procurarlos a la Hacienda local”. Por consiguiente, su fijación ha realizarse “de forma objetiva, de modo que pueda preverse tanto la cuantía como el momento de la percepción”.

En otro lugar de esta investigación expondremos que depende de su libre elección optar por una participación individualizada en la recaudación de determinados tributos, constituir un fondo común, integrado con el rendimiento de varias exacciones o con el conjunto de sus ingresos fiscales, o combinar ambas técnicas a la vez.<sup>140</sup> Tampoco pensamos que pueda inferirse del texto constitucional que la participación haya de ser forzosamente territorializada, dependiente de las sumas devengadas, recaudadas o imputadas en el espacio territorial de cada entidad local.<sup>141</sup> La omisión de directrices al respecto significa, por tanto, que cualquier solución valdrá en la medida en que sirva para cumplir el designio constitucional de conferir directa o indirectamente a los entes locales una cuota de participación en los tributos de las comunidades autónomas, apuntalando su suficiencia y, de paso, su autonomía sin vulnerar otras exigencias constitucionales.

No obstante, se hace imprescindible completar esa afirmación de partida con algunos comentarios.

### 2.3.1. Categorías tributarias susceptibles de participación: los impuestos. Exclusión de las tasas y las contribuciones especiales como objeto de participaciones específicas

A pesar de que el artículo 142 de la Constitución contempla una participación en *tributos* sin ninguna especificación adicional, en realidad este canal de trasvase interadministrativo de ingresos sólo cobra verdadero sentido con relación a una de las tres categorías tributarias que conforman nuestro sistema fiscal. Nos referimos, claro está, a los impuestos, como gravámenes cuyo devengo tiene lugar sin que medie una actividad de la Administración que afecte o beneficie de manera directa e inmediata al sujeto pasivo; o, según reza el artículo 2.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, como tributos exigidos “sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

---

140. Como dice SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A. –“La participación municipal en los tributos del Estado”, *Tributos Locales*, núm. 11, 2001, p. 23–, existe cobertura constitucional para las dos modalidades de transferencias incondicionadas: la participación territorial en ingresos (*tax-sharing*), que persigue la equidad vertical, y la participación en ingresos (*revenue-sharing*), fundamentada en la equidad horizontal.

141. En sentido contrario GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. –“Reflexiones sobre la autonomía...”, *op. cit.*, p. 105– parece defender una visión territorializada de la participación, sosteniendo que la misma ha de ir vinculada a “los tributos del Estado y de las comunidades autónomas exigidos en virtud de hechos imponibles realizados en los territorios de las entidades locales”.

En cambio, carecería de lógica que el producto total o parcial de una tasa o de una contribución especial fuese a parar a las arcas de un ente público distinto de aquel que hubiese adoptado la decisión de establecerla, dada su condición de tributos causales fundados en el principio del beneficio.<sup>142</sup> Tal situación resultaría especialmente anómala cuando la técnica escogida para financiar a los entes locales fuese, como veremos en otro capítulo, la de reconocer participaciones específicas en tributos determinados. En tal hipótesis se quebraría el indisoluble nexo de unión que debe existir entre la percepción del rendimiento y la titularidad de la competencia para desarrollar la actuación administrativa en que consiste por definición su hecho imponible, según se desprende de la definición contenida en el artículo 2.2.a) y b) de la citada Ley general tributaria, y cuyo coste es, en definitiva, el que se pretende sufragarse a través de su exigencia a los obligados tributarios.<sup>143</sup>

Es sabido que en nuestro Derecho Financiero y Tributario rige como regla general y tradicional el principio de no afectación de los ingresos públicos, conforme a lo dispuesto en la actualidad por el artículo 27.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria, y la normativa autonómica sobre Hacienda o finanzas públicas.<sup>144</sup> Pero con independencia de que ese clásico postulado presupuestario otorgue libertad a cada Hacienda para decidir el destino de sus recursos, sería sumamente extraño que el beneficiario del rendimiento imputable a las tasas y las contribuciones especiales autonómicas fuese un ente distinto –el municipio, por ejemplo– de la comunidad autónoma que soportara el coste económico ligado a la prestación de un servicio o la realización de una actividad en régimen de Derecho público, la eje-

142. RAMALLO MASSANET, J. –“La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las comunidades autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 39, 1993, p. 52–sienta una conclusión que, aunque referida a las comunidades autónomas, resulta extrapolable sin dificultad al ámbito local: “los tributos de tipo causal (tasas y contribuciones especiales) exigen *per se* estar vinculados a competencias materiales.”

143. Nos servimos de nuevo de las enseñanzas de FERREIRO LAPATZA, J. J. –“Los impuestos cedidos y la Ley 42/1983, de 28 de diciembre”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983, p. 601-611–, quien hace hincapié en que “el principio de contraprestación y beneficio que está en la base de estos tributos nos hace aceptar fácilmente la idea de que su producto ha de ir a parar a las manos de la entidad pública que presta el servicio o realiza la actividad que justifica su pago”.

144. A título de ejemplo, puede verse el artículo 16 de la Ley 5/1983, de 19 de julio, general de la Hacienda pública de la comunidad autónoma de Andalucía: “Los recursos de la comunidad autónoma se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados.”

cución de una obra pública o el establecimiento o ampliación de un servicio público.<sup>145</sup>

La configuración de ambos tipos de tributos como retribución de un beneficio particular o pago de una actividad específica requerida o provocada por el contribuyente no se amolda, pues, a la idea de una participación ajena en su recaudación.<sup>146</sup> Para cotejar esta apreciación con el Derecho vigente basta con volver la mirada hacia los preceptos del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales que se ocupan de la participación de los municipios y provincias en los tributos del Estado. Conscientes de esa inadecuación los artículos 121, 123.2 y 143, 115.bis y 126, cuyo origen reside en la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, supeditan el montante anual de dicha fuente de ingresos a la evolución de la recaudación estatal por determinados impuestos directos e indirectos, sin que en la base de cálculo estén comprendidas las exacciones fiscales de naturaleza no impositiva percibidas por el sector público estatal.

La lectura del articulado de la LOFCA nos depara también dos sólidos puntos de apoyo en pro de la tesis que propugnamos, ambos trasladables sin dificultad a la esfera local. Su artículo 7.2 ordena la transformación en tributos propios de las tasas vinculadas a la utilización de bienes de dominio público o a la ejecución o desarrollo de competencias transferidos por el Estado a las comunidades autónomas, poniendo así de relieve la necesidad de preservar la unión entre la competencia material y la competencia tributaria a ella asociada.

Por añadidura, el artículo 13 y la disposición adicional primera de la LOFCA, así como los preceptos concordantes de los estatutos de autonomía revelan que la participación de las haciendas autonómicas en los ingresos del Estado, operada a través del llamado Fondo de Suficiencia tras la modificación operada por la Ley orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, toma como objeto la recaudación estatal por impuestos directos e indirectos no cedidos; esto es, los capítulos I y II de los ingresos corrientes previstos en los Presupuestos Generales del Estado.

---

145. No se olvide, por otro lado, que las contribuciones especiales suelen ser considerados como tributos afectados. Aunque nada se dice al respecto en la Ley general tributaria o en la LOFCA, así lo hace constar el artículo 29.3 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales respecto de las contribuciones especiales establecidas y exigidas por las entidades locales.

146. Por las razones ya esgrimidas refrendamos íntegramente la siguiente aseveración de DEL POZO LÓPEZ, J., "Las haciendas municipales en un régimen...", *op. cit.*, p. 202: "El texto constitucional nos habla de participaciones en tributos, a diferencia de la legislación actual que se refiere a participación en los impuestos. Si se piensa que el fundamento de la tasa o de la contribución especial no encaja con el sistema de participaciones, cabe concluir que la redacción del texto constitucional se quedará en una declaración retórica que no tendrá íntegra aplicación en la práctica."

El artículo 142 parece indicar a primera vista que las haciendas locales tienen derecho a participar en el producto de cualquier clase de tributos de las haciendas autonómicas, ya se trate de impuestos, tasas o contribuciones especiales. En apoyo de esta interpretación literal cabría alegar que el tenor del artículo 157.1.a) y b) de la norma fundamental revela que sus redactores eran perfectos conocedores de la diferencia conceptual entre tributo e impuesto como género y especie.

No obstante, esa impresión inicial puede matizarse a la luz de diversos argumentos técnicos, que aconsejan circunscribir el ámbito objetivo de esta vía de financiación a aquellos tributos que presenten naturaleza impositiva. El principal deriva de la vinculación primaria de las tasas y las contribuciones especiales al coste o utilidad originado por una determinada actuación administrativa o por el uso privativo o aprovechamiento especial de un bien demanial. Nos decantamos, pues, por entender que donde el constituyente dijo participaciones en tributos de las comunidades autónomas quiso decir, *rectius*, participaciones en impuestos, a menos que se trate de participar en un fondo global nutrido con el conjunto de la recaudación fiscal autonómica. La referencia más vasta a tributos no pasa de ser, en nuestra opinión, una cláusula de estilo derivada de la previa mención que efectúa el precepto a los tributos propios de las haciendas locales.

### 2.3.2. Tributos de las comunidades autónomas susceptibles de participación: impuestos propios, recargos sobre impuestos estatales e impuestos cedidos por el Estado

Una vez efectuada esa primera y trascendental acotación, urge acometer un segundo e inaplazable deslinde al objeto de identificar con exactitud el campo donde ha de desenvolverse esta fuente de ingresos.

Afirmar que el derecho de participación concedido a las haciendas locales tendrá por objeto los impuestos de las comunidades autónomas no es tampoco decir mucho, porque a poco que se profundiza en el examen de la composición del sistema de financiación de las segundas se observa que pueden nutrirse de varios tipos de recursos de naturaleza impositiva. Así se desprende de los artículos 157.1.a) y b) de la Constitución y 4.1 de la LOFCA y de sus respectivos estatutos de autonomía –por ejemplo, el artículo 176.2.a) del Estatuto de autonomía para Andalucía aprobado por la Ley orgánica 2/2007, de 19 de marzo.

En concreto, las finanzas autonómicas se estructuran en torno a tres bloques de gravámenes que, directa o indirectamente, presentan naturaleza impositiva: los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado,



los recargos sobre impuestos estatales, que asumen como prestaciones accesorias la naturaleza y características del impuesto que les sirve de base,<sup>147</sup> y sus propios impuestos. ¿Puede extenderse la participación de las haciendas locales, sin más distinción, a esas tres variantes? El silencio constitucional vuelve a colocarnos en la encrucijada hermenéutica de tener que decantarnos por una interpretación literal o, alternativamente, por otra más flexible.<sup>148</sup>

A decir verdad, si tomásemos al pie de la letra el dictado del artículo 142 no tendríamos otra salida que concluir que los entes locales únicamente estarían autorizados a participar en el rendimiento generado por los impuestos propios y los recargos sobre impuestos del Estado. Sólo de ellos es posible predicar, en puridad, la cualidad de *tributos de las comunidades autónomas*, en el sentido exacciones formalmente creadas y, en su caso, modificadas en virtud de una decisión independiente de sus respectivas asambleas legislativas, tomada al amparo de la potestad atribuida por el artículo 133.2 de la norma fundamental. Así lo reflejan, por añadidura, los artículos 6.1, 12 y 17.b) y c) de la LOFCA, si bien hay que matizar con respecto a los recargos que la intervención normativa del legislador autonómico resulta bastante menos intensa, porque se trata de tributos articulados sobre la base o la cuota de un impuesto estatal previo, cuya naturaleza o estructura les está vedado desvirtuar. Por otro lado, dentro de la normativa reguladora de las haciendas locales abunda en esa caracterización tributaria de los recargos el artículo 2.1.b) del Texto refundido de 2004, al clasificar los tributos propios de las haciendas locales en impuestos, tasas, contribuciones especiales y recargos sobre impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.

---

147. *Vid.*, por todos, ADAME MARTÍNEZ, F. D., “Tributos propios de las comunidades...”, *op. cit.*, p. 312, con una amplia indicación bibliográfica sobre la cuestión.

148. Al poco tiempo de aprobarse la Constitución DEL POZO LÓPEZ, J. —“Las haciendas municipales en un régimen...”, *op. cit.*, p. 193— ya se hacía eco de este problema en la siguiente reflexión: “En un sentido literal se incluirían solamente sus tributos propios, o sea, aquellos que las mismas hayan establecido en el ejercicio de su poder tributario. Interpretando el artículo citado en sentido contrario se incluirían dentro de esas participaciones, tanto los tributos establecidos por las comunidades, como los que les hayan sido cedidos por el Estado. En defensa de la primera solución se puede decir que se habla de tributos en general con lo que debe referirse al contenido del 157.1.b), o sea, a los impuestos, tasas o contribuciones propios de las comunidades. En apoyo de la interpretación amplia, puede aducirse que el artículo 142 sólo habla de ‘participaciones en los tributos de las comunidades autónomas’, con lo que puede incluirse tanto los propios, como los que les hayan sido cedidos.”

En una situación bien dispar se encuentran los impuestos objeto de cesión total o parcial a las haciendas autonómicas.<sup>149</sup> Como puntualiza el artículo 10.1 de la LOFCA, los mismos constituyen tributos *establecidos y regulados* en sus elementos identificadores por el Estado, aunque desde finales del año 1996 a la cesión de su producto pueda agregarse una atribución limitada de competencias normativas a las comunidades autónomas. Constituyen institutos jurídicos creados por el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria *originaria* e integrantes, por ende, de la *Hacienda general*, materia sobre la que aquél ostenta competencia exclusiva conforme al artículo 149.1.14 de la Constitución. Su vinculación a las finanzas autonómicas se produce en un momento siempre posterior a su establecimiento, cuando ambos niveles de gobierno acuerdan formalizar la cesión.

Estamos, pues, en presencia de impuestos de titularidad estatal, según ha tenido la oportunidad de ratificar en varias ocasiones el Tribunal Constitucional (sentencias 181/1988, de 13 de octubre, fundamento jurídico 3, 296/1994, de 10 de noviembre, fundamento jurídico 4, y 192/2000, de 13 de julio, fundamento jurídico 8), aunque el importe de su recaudación vaya destinado en todo o en parte a nutrir unas arcas distintas de las que sustentan al Estado. En las sentencias 16/2003, de 30 de enero (fundamento jurídico 11), y 72/2003, de 10 de abril (fundamento jurídico 5), se vuelve a insistir en que “el Estado es el único titular del tributo cedido y, por tanto, de las competencias de normación y gestión del mismo, salvo que, bien conforme al artículo 156.2 de la CE, bien al amparo del artículo 157.1.a) de la CE, delegue o ceda su gestión lo que, sin embargo, no alteraría la titularidad sobre el mismo”.

Idéntica conclusión se infiere del análisis de la legislación reguladora de la cesión, en la actualidad contenida esencialmente en el título II de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas y ciudades con Estatuto de autonomía. Su artículo 37.1, que lleva por rúbrica “Titularidad de competencias”, evita cualquier posible confusión sobre el significado de la cesión:

---

149. Empleamos aquí el término estricto de *impuestos cedidos* que figura en el artículo 157.1.a) de la Constitución, frente al más genérico de *tributos cedidos* que aparece en la LOFCA, los estatutos de autonomía y la legislación reguladora de la cesión. Lo hacemos con la sola intención de ahorrar una larga digresión sobre las razones de esta divergencia terminológica, de trascendencia más aparente que real, aspecto en el que nos remitimos a nuestro trabajo RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las comunidades autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*, Universidad Pablo de Olavide-Comares, Granada, 2001, p. 71-72 y 244-249.

“1. La titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las comunidades autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado.”

El hecho de que los impuestos cedidos no sean tributos de las comunidades autónomas propiamente dichos podría ser esgrimido, en teoría, como un argumento para negar a las haciendas locales la posibilidad de adquirir la condición de copartícipes de su producto.

Sin embargo, tal interpretación arroja un resultado en exceso restrictivo desde la perspectiva de la suficiencia financiera local, que no olvidemos es el objetivo programático que trata de salvaguardar en último extremo el texto constitucional. Es una interpretación literalmente posible pero materialmente disfuncional porque, a diferencia de lo que manifestamos más arriba al considerar los impuestos como la única categoría tributaria idónea para alimentar la participación de la Hacienda local (no las tasas ni las contribuciones especiales), no concurre aquí ninguna razón de peso por la cual ese criterio hermenéutico deba prevalecer sobre el *espíritu o finalidad* de la norma (artículo 3.1 del Código Civil *in fine*). Antes bien, en aras de un mejor aseguramiento de dicho principio somos partidarios de una interpretación teleológica que permita a cada comunidad autónoma extender, si así lo estima conveniente, la cesta de exacciones susceptibles de participación a impuestos cedidos en todo o en parte por la Hacienda estatal, como los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o los gravámenes sobre los juegos de suerte, envite o azar.<sup>150</sup>

No obstante, admitimos que al tratarse de impuestos de titularidad estatal sería conveniente que la normativa dictada por el Estado recogiera expresamente la previsión de que las comunidades autónomas beneficiarias de su recaudación pudieran o debieran destinar una parte de la misma a las entidades locales por la vía de las indicadas participaciones.

Fernández López maneja otro argumento que refuerza aún más la solución que propugnamos. Advierte con razón que ni siquiera de una interpretación literal del artículo 142 de la Constitución cabe inferir una exclusión de los impuestos cedidos. Por el contrario, señala que dicho precepto “no ciñe esa participación –como parece dar a entender en una primera

---

150. Entre los autores partidarios de interpretar que el artículo 142 de la Constitución se refiere también a los impuestos cedidos cabe citar a RAMALLO MASSANET, J., “La reforma necesaria de la Hacienda...”, *op. cit.*, p. 157, CASADO OLLERO, G., “La Hacienda local en la Constitución...”, *op. cit.*, p. 476, y MEDINA GUERRERO, M., “La articulación de la suficiencia financiera...”, *op. cit.*, p. 75. Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local

lectura– a los ‘tributos propios’ de las comunidades autónomas, pues si se analiza con detenimiento obsérvese que las haciendas locales se nutrirán ‘fundamentalmente’ de aquéllos –pero no exclusivamente–, con lo que también deja cierto margen de actuación a la participación en los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado a las autonomías”.<sup>151</sup>

Tributos de las comunidades autónomas en sentido estricto son sólo los impuestos establecidos mediante ley de sus respectivos parlamentos, así como los recargos girados por idéntico cauce formal sobre la base o la cuota de impuestos del Estado. Ningún problema hay para admitir la participación de las haciendas locales en la recaudación de estos recursos tributarios de creación propia, ya sea a través de fondos globales o mediante participaciones específicas.

La duda se suscita con respecto a los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado a las comunidades autónomas, ya que tal cesión no los despoja de su carácter de impuestos de titularidad estatal. Si la interpretación del artículo 142 se detuviese en el elemento gramatical, podría a lo mejor concluirse que las haciendas autonómicas carecen de legitimación para dotar la participación recaudatoria de los entes locales con cargo al rendimiento que obtienen, a título de sujetos cesionarios, de esta parcela de imposición.

No obstante, la aparente literalidad del precepto constitucional queda contrarrestada por la fuerza expansiva del principio de suficiencia financiera que en él se consagra, axioma que justifica la preferencia en este caso de un criterio de interpretación finalista. En este sentido, resulta innegable que la suficiencia de las haciendas locales estará mejor asegurada –al menos sobre el papel– cuanto más ancho sea el elenco figuras impositivas que puedan servir de soporte a la participación en los tributos vinculados a las comunidades autónomas.

### 2.3.3. Criterios de distribución de la participación: necesidades, capacidad fiscal, nivelación y solidaridad

Con anterioridad apuntamos que uno de los principales asuntos que el artículo 142 deja en el tintero concierne a las pautas para repartir la partici-

151. Cfr. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “El marco de las relaciones financieras entre las comunidades autónomas y las corporaciones locales en la Constitución y en la LOFCA”, en AA.VV. (directora A. M. Pita Grandal y coordinador J. Aneiros Pereira), *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 469.

pación en los tributos de las comunidades autónomas, propios –incluidos los recargos– o cedidos, entre las entidades locales beneficiarias. Para ser más rigurosos habría que puntualizar enseguida que tal indefinición no supone un rasgo privativo de este recurso, sino una carencia compartida con la participación en los recursos tributarios de la Hacienda estatal.

En contra de lo que quizás pudiera pensarse, tal vacío no otorga al legislador libertad para adoptar cualesquiera parámetros o variables. Tendrá que contar siempre con una premisa de partida que se sintetiza, como bien ha avisado el Tribunal Constitucional, en la idea de que “las transferencias y subvenciones de las comunidades autónomas a los entes locales deben distribuirse conforme a criterios objetivos y razonables, pues en caso contrario podrían resultar vulnerados los principios constitucionales de igualdad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos” (sentencia 150/1990, de 4 de octubre, fundamento jurídico 12). La ley debe fijar también esos criterios con cierta pretensión de estabilidad y transparencia, con el fin de que cada ente beneficiario pueda prever por adelantado el momento de su percepción y su cuantía.<sup>152</sup>

Con sujeción a esas exigencias básicas de objetividad, razonabilidad y estabilidad dos son, a grandes trazos y en una aproximación inicial, las alternativas que cabe barajar en abstracto para organizar el reparto de los ingresos que vayan a recibir por este cauce las haciendas locales. Una pasaría por cuantificar la participación en función de la capacidad fiscal de cada ente; la otra consistiría en distribuirla atendiendo a las necesidades de gasto ocasionadas por el desempeño de sus competencias. Lógicamente, a través de la combinación de ambos modelos podría concebirse una variada gama de soluciones intermedias.

En el reciente estudio promovido por la Federación Española de Municipios y Provincias se explica a la perfección esta dualidad:

“Las transferencias estatales y autonómicas deben basarse en criterios de necesidad en la prestación de servicios y de capacidad de generación de ingresos por parte de las correspondientes entidades locales, como sugie-

---

152. Sobre este particular las Recomendaciones del Comité de Ministros del Consejo de Europa Rec. (2000) 14, sobre fiscalidad local, la nivelación financiera y las aportaciones financieras a los entes locales (adoptada el 6 de septiembre de 2000) y Rec. (2005) 1, relativa a los recursos financieros de las entidades locales y regionales (adoptada el 19 de enero de 2005 en sustitución de la anterior) establecen que los criterios de atribución de las dotaciones –entendidas como transferencias no afectadas– “deben, como regla general, estar definidas claramente, conforme al marco legal y sobre una base no discrecional”, de manera que se permita a las entidades locales calcular por adelantado el importe de las dotaciones de las que se beneficiarán y de aprobar sus presupuestos en coherencia con las mismas.

re la literatura financiera [...]. Estas necesidades deben medirse fundamentalmente a partir de la población residente en cada municipio, en la medida en que ésta es el indicador más objetivo de necesidad, sin perjuicio de que se vea complementado con otros indicadores de necesidad objetivos, visibles y de fácil gestión estadística, sobre todo en el ámbito de las PICA. Las capacidades se deben medir en función al sistema tributario local existente, en un sentido amplio.

“[...]”

“En todo caso, los sistemas de transferencias (PIE y PICA) deben ser sencillos, predecibles y transparentes y permitir la aplicación de índices de evolución independientes de la voluntad de las administraciones concedentes.”<sup>153</sup>

Resulta sencillo conjeturar que si se optara por la variable de la capacidad en régimen de exclusividad se beneficiaría a las entidades locales que disfrutasen de un mayor desarrollo económico, porque en circunstancias normales las bases imponibles o la recaudación líquida de los impuestos de las comunidades autónomas participadas alcanzarían en ellas cotas más elevadas. La coparticipación impositiva se convertiría así en un mecanismo de financiación que coadyuvaría a la suficiencia financiera de todas las haciendas locales enclavadas en la respectiva comunidad autónoma que tuvieran derecho a percibirla, si bien en grado superior para aquellas que contasen con una mayor riqueza imponible localizada dentro de su espacio territorial. Desde el punto de vista de sus resultados, este recurso se comportaría entonces de modo semejante a los impuestos propios, cuya virtualidad recaudatoria guarda una relación directa con la capacidad de pago de los contribuyentes de cada municipio.

No hay que desdeñar en absoluto esa posible distribución territorializada de los ingresos asignados en concepto de participación, que puede resultar apropiada para aquellas figuras impositivas que graven manifestaciones de capacidad económica distribuidas de manera más homogénea entre las distintas colectividades locales –los hacendistas suelen poner el ejemplo del consumo no suntuario–. Mas parece que las comunidades autónomas pueden y deben poner igualmente este mecanismo participativo en conexión con el principio constitucional de solidaridad en su dimensión interna,<sup>154</sup> promoviendo a través de él una nivelación financiera de

153. SUÁREZ PANDIELLO, J. (coordinador), BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO GUERRERO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A., “La financiación local en España...”, *op. cit.*, p. 282.

154. LOZANO SERRANO, C. –“Participaciones y subvenciones”, *op. cit.*, p. 62 y 68– se manifiesta en sentido contrario, partiendo de la idea de que el objetivo de las participaciones no es atender Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local  
ISBN: 978-84-613-2571-9

las haciendas locales que ayude a que todas ellas, sin importar cuál sea su capacidad fiscal, se hallen en condiciones de prestar un nivel similar de bienes y servicios públicos a sus ciudadanos con una gestión financiera adecuada y eficiente.<sup>155</sup> Sin el contrapeso de ese componente cohesivo, al que también debe encaminarse la participación en los tributos del Estado, las entidades locales donde el producto de los tributos propios sea más bajo se verían condenadas a la penosa salida de conformarse con un menor nivel de gasto para afrontar iguales competencias, o bien a solicitar un esfuerzo contributivo superior a sus ciudadanos.

No está de más un breve inciso para recordar que la responsabilidad prioritaria en orden a la ejecución del principio de solidaridad recae sobre el Estado. El artículo 138.1 de la Constitución lo erige en garante de su “realización efectiva” y le conmina, en consecuencia, a velar “por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español”. En paralelo, el artículo 2.1.b) de la LOFCA lo nombra “encargado de adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español”.

Pese a todo, esta centralización funcional no significa que la solidaridad sea un problema ajeno por completo a las comunidades autónomas, pues los estatutos de autonomía y, sobre todo, el propio artículo 2.2 de la LOFCA imponen a cada una de ellas el deber de “velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad”.<sup>156</sup> Su

---

la solidaridad ni procurar una redistribución, sino garantizar la recepción de una cantidad adecuada a las necesidades financieras básicas de mantenimiento y funcionamiento de los entes locales. Las participaciones, añade, no constituyen “un sobreañadido a dicha financiación de las necesidades corrientes, con miras perecuativas, sino que se insertan en ese nivel primario o básico de suficiencia financiera”.

155. Damos por supuesto que las medidas compensatorias adoptadas en este ámbito al amparo del principio de solidaridad van dirigidas a conseguir una igualdad de oportunidades para todas las entidades locales, mas nunca una absoluta igualdad de los ciudadanos medida en términos de sacrificio fiscal soportado y servicios recibidos de ellas. Esta sería una equiparación, como bien anunciase PALAO TABOADA, C. –“La Hacienda regional y la Constitución...”, *op. cit.*, p. 176-178–, que “prescindiendo de su posibilidad, significaría con seguridad el fin de la autonomía, que supone necesariamente la facultad del ente público de decidir, dentro de ciertos límites, qué servicios se van a prestar y con qué volumen y calidad y de cuáles se puede desistir por reputarse menos urgentes”. Por este motivo, el Tribunal Constitucional ha afirmado que “ni la solidaridad, rectamente entendida, es exigencia de uniformidad ni como privilegio puede proscribirse toda diferencia o incluso mejora” (sentencia 64/1990, de 5 de abril, fundamento jurídico 9).

156. Algunos estatutos de autonomía se hacen eco asimismo de esta vertiente *ad intra* de la solidaridad. En el caso de Andalucía, el Estatuto de autonomía aprobado por la Ley orgánica Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local  
ISBN: 978-84-613-2571-9

sentido y alcance ha sido desentrañado por el Tribunal Constitucional al reconocer que “si bien las comunidades autónomas carecen de una competencia específica para desarrollar, con cualquier alcance, los principios constitucionales de solidaridad e igualdad material, sí pueden, e incluso deben, por mandato constitucional, estatutario y legal, atender a la realización de tales principios en el ejercicio de sus competencias propias” (sentencias 150/1990, de 4 de octubre, fundamento jurídico 11, y 331/1993, de 12 de noviembre, fundamento jurídico 3.B).<sup>157</sup>

La participación en los tributos adscritos a las comunidades autónomas, retomando el hilo de nuestra argumentación, abre un interesante campo desde la óptica de la solidaridad intraterritorial o intracomunitaria.<sup>158</sup> Si el importe de los fondos atribuidos a cada ente local viene calculado con arreglo a sus necesidades de gasto, medidas a través de indicadores socioeconómicos como la población, la superficie, la dispersión geográfica u otros habituales que analiza la ciencia de la Hacienda, el flujo descendente de ingresos desde las haciendas autonómicas a las haciendas loca-

---

2/2007, de 19 de marzo, alude a ella en sus artículos 10.3.8 –donde se enumera entre los objetivos básicos que han de inspirar el desempeño de los poderes de la comunidad autónoma, en la línea marcada en su día por el artículo 12.3 del Estatuto de 1981– y 189.2. Con un tenor parecido se expresan los siguientes preceptos estatutarios: artículo 9.2.f) del Estatuto de la Región de Murcia (Ley orgánica 4/1982, de 9 de junio, modificada por las leyes orgánicas 4/1994, de 24 de marzo, y 1/1998, de 15 de junio); artículos 20.c) y 99.3 del Estatuto de Aragón, aprobado por la Ley orgánica 5/2007, de 20 de abril –el primero es análogo al artículo 6.2.c) del Estatuto de 1982–; artículo 5.2.d) del Estatuto de Canarias (Ley orgánica 10/1982, de 10 de agosto, modificada por la Ley orgánica 4/1996, de 30 de diciembre); artículo 6.2.f) del Estatuto de Extremadura (Ley orgánica 1/1983, de 25 de febrero, modificada por la Ley orgánica 12/1999, de 6 de mayo); artículo 67.4 del Estatuto de la Comunidad Valenciana (en la redacción dada por la Ley orgánica 1/2006, de 10 de abril); artículo 123.3 del Estatuto de las Islas Baleares (Ley orgánica 1/2007, de 28 de febrero) y artículo 78.2 del Estatuto de Castilla y León (Ley orgánica 14/2007, de 30 de noviembre).

157. También ha recalcado el Tribunal que “el que las comunidades autónomas estén obligadas a velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad (artículo 2.2 de la LOFCA), no descarga al Estado de tales deberes ni supone la privación del mismo de las competencias correspondientes”, a tenor del artículo 2.1.b) de la LOFCA y los artículos 40.1, 131 y 138.1 de la norma fundamental (sentencias 179/1985, fundamento jurídico 3, y 183/1988, de 13 de octubre, fundamento jurídico 5). El papel de las comunidades autónomas en la regulación de las haciendas locales, con base en las exigencias de mantenimiento del equilibrio económico territorial y de realización efectiva del principio de solidaridad, es estudiado en profundidad por MARTÍN QUERALT, J., “La intervención de las comunidades autónomas en la regulación de las haciendas locales”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 4, 2000, p. 69 y siguientes.

158. Así lo hizo ver en su día MARTÍN QUERALT, J., “La participación en ingresos estatales”, *op. cit.*, p. 2199.



les colaborará, más o menos según cuál sea su volumen, a la realización de tan relevante principio constitucional.<sup>159</sup> Aunque volveremos a este tema en el capítulo quinto, dejamos ya avanzado que suscribimos la tesis que subyace en el párrafo transcrito del estudio promovido por la FEMP: el número de habitantes es el criterio básico para encontrar un punto de equilibrio.

Dependiendo de cómo proceda la comunidad autónoma al reparto de la participación en el rendimiento de sus tributos, esta fuente de ingresos primará la capacidad fiscal o supondrá, en cambio, un esfuerzo de nivelación financiera para atender las necesidades de gasto. Lo primero sucederá siempre que el producto de los tributos participados se atribuya a los entes locales con base en criterios estrictamente territoriales. Lo segundo, cuando se busque ante todo cubrir el gasto vinculado a los servicios y actividades de competencia local, sin parar mientes en su riqueza imponible.

Aun cuando no pueda descartarse la cesión localizada de determinados tributos, una cierta finalidad niveladora es consustancial a la participación como recurso financiero local. El silencio guardado por la Constitución puede suplirse gracias a las disposiciones que, dentro del llamado bloque de la constitucionalidad (LOFCA y estatutos de autonomía), colocan de lleno la dimensión interna del principio de solidaridad en la órbita de responsabilidad de las comunidades autónomas.

#### 2.4. Disposición libre o condicionada de los ingresos percibidos por los entes locales en concepto de participación

Esta es otra de las cuestiones que hay dilucidar, desde una óptica cualitativa, en orden a configurar adecuadamente el régimen jurídico de las participaciones en los tributos de ámbitos superiores de gobierno. El problema de fondo, como bien previnieran hace años Lasarte y Eserverri, reside en que si se quiere evitar un menoscabo de la autonomía de las entidades locales “este tipo de ingresos habrá que articularlo de forma que en ningún caso implique servidumbre política ni una odiosa dependencia financiera,

159. En el año 1979 LOZANO SERRANO, C. –“Las autonomías y la financiación...”-, *op. cit.*, p. 143–propuso la creación dentro de cada comunidad autónoma de un fondo de compensación intermunicipal o intercomarcal, al objeto de que las zonas más desfavorecidas contasen con una fuente regular de ingresos de tipo suplementario, nutrido con participaciones en figuras tributarias estatales y, si fuera posible, regionales y distribuido con arreglo a criterios basados en necesidades de gasto.

sino un método racional de provisión de medios a los niveles territoriales inferiores, que funcione en todo lo posible de forma automática y conforme a formulaciones legales”.<sup>160</sup>

### 2.4.1. Consideraciones generales sobre el poder de gasto de las entidades locales

En un epígrafe anterior ha quedado expuesto que el principio de autonomía de los entes locales cuenta con un contenido esencial en su proyección al terreno del gasto público, que se expresa en la capacidad genérica de determinar y ordenar la estructura y volumen del mismo, esto es, de decidir en qué y cuánto gastar para atender debidamente las funciones, servicios y actividades que el ordenamiento les encomienda.

Ahora bien, en un sistema de financiación de naturaleza mixta y distante de cualquier pretensión de autofinanciación como es el pergeñado por el artículo 142 de la Constitución, la existencia de flujos financieros descendentes desde la Hacienda estatal y la Hacienda autonómica hacia las haciendas locales puede originar un conflicto sobre el que Ramallo Massanet alerta con suma precisión. En certeras palabras de este autor, “la decisión de los entes locales sobre el gasto público destinado a las actividades y servicios de su competencia se encuentra afectada por el problema que es propio de toda Hacienda cuyos recursos consistan especialmente en transferencias de instancias superiores de gobierno: el de la condicionalidad por parte del ente con cargo a cuyo presupuesto se realiza la transferencia de los términos en que el ente que recibe la transferencia tiene que emplear las cantidades asignadas”, dado que “el grado de vinculación del destino y del modo de ejecución incide, o puede incidir, de manera esencial en el ámbito del poder de gasto del ente receptor”.<sup>161</sup>

160. Cfr. LASARTE ÁLVAREZ, J. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Las haciendas locales ante...”, *op. cit.*, p. 643.

161. RAMALLO MASSANET, J., “El poder de gasto local”, *op. cit.*, p. 92. Las transferencias condicionadas o finalistas, explica SALANOVA ALCALDE, R. –“El Fondo Aragonés de Participación Municipal”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 2, 1993, p. 405-406–, pueden suponer un aumento de la dependencia financiera y el grado de centralización, pues “al condicionarse su concesión a la realización de determinados proyectos, acostumbran llevar aparejada una cierta dirección de quien las concede”. Sobre este peligro nos previene también VALENZUELA VILLARUBIA, I. –“El sistema de financiación de los entes...”, *op. cit.*, p. 36– cuando avisa de “los condicionamientos o fronteras artificiosas que los entes supralocales intentan introducir en la gestión económica local”. A su juicio, estos límites “responden a motivos de oportunidad y/o arbitrariedad interadministrativa, y persiguen una penetración del ente tutelante en la gestión financiera del tutelado”. Además, este tipo de subordinaciones, propias de épocas pasadas, “no dejan sino entrever el recelo con el que aún en la actualidad se contempla la emancipación de las haciendas locales”.

De la enjundia de este problema da testimonio el hecho de que reclamase en su día la atención a través de la Carta Europea de la Autonomía Local de 15 de octubre de 1985, ratificada por la mayoría de los estados miembros del Consejo de Europa. Este convenio internacional, incorporado desde hace años a nuestro Derecho interno, denota una postura netamente favorable a la ausencia de limitaciones o condiciones a la libre disposición de sus ingresos por parte de las administraciones locales.<sup>162</sup> Los apartados 1, 5 y 7 de su artículo 9 contienen hasta tres declaraciones a este respecto (la cursiva es nuestra):

“1. Las entidades locales tienen derecho, en el marco de la política económica nacional, a tener recursos propios suficientes de los cuales pueden *disponer libremente en el ejercicio de sus competencias*.

“[...]

“5. La protección de las entidades locales financieramente más débiles reclama la adopción de procedimientos de compensación financiera o de las medidas equivalentes destinadas a corregir los efectos del desigual reparto de las fuentes potenciales de financiación, así como de las cargas que les incumben. Tales procedimientos o medidas *no deben reducir la libertad de opción de las entidades locales, en su propio ámbito de competencia*.

“[...]

“7. *En la medida de lo posible, las subvenciones concedidas a las entidades locales no deben ser destinadas a la financiación de proyectos específicos*.

162. En su extenso comentario de la Carta LASAGABASTER HERRARTE, I. –*La Carta Europea de la Autonomía Local*, Iustel, Madrid, 2007, p. 78-79– subraya lo siguiente: “Aquí está en cuestión la propia autonomía de la entidad local, ya que la vinculación de los ingresos externos a unos determinados proyectos limitaría claramente la competencia local para decidir de qué forma gasta su dinero. Por otra parte, los ingresos vinculados dan el poder de decisión sobre el gasto público a la entidad que otorga el ingreso. Esto conlleva una actuación claramente contraria al principio de autonomía.” En otro orden de cosas, no debe olvidarse que el contenido de la Carta “en lo que sea materia *self-executing*, como principios, potestades y garantías atribuidos a los entes locales, se impone directamente y su aplicación es obligada para todos los poderes públicos, incluidos los tribunales, en base a los artículos 9 y 117.1 de la Constitución” (ORTEGA ÁLVAREZ, L., “La Carta Europea de la Autonomía Local y el ordenamiento local español”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 259, 1993, p. 486). Sobre la incidencia de este tratado en nuestro Derecho interno nos remitimos a los trabajos de REQUEJO PAGÉS, J. L., “El valor de la Carta Europea de la Autonomía Local en el ordenamiento español”, FERNÁNDEZ FARRERES, G., “La posición de la Carta Europea de la Autonomía Local en el sistema de fuentes del Derecho español: Una reflexión crítica” y MEDINA GUERRERO, M., “Los recursos financieros de las diputaciones...”, *op. cit.*, todos ellos recogidos en la obra AA.VV. (coordinador F. Caamaño Domínguez), *La autonomía de los entes locales en positivo. La Carta Europea de la Autonomía Local como fundamento de la suficiencia financiera*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2003, p. 21-38, 39-51 y 70-76.

La concesión de subvenciones no deberá causar perjuicio a la libertad fundamental de la política de las entidades locales, en su propio ámbito de competencia.”<sup>163</sup>

El Consejo de Europa ha continuado insistiendo sobre este aspecto crucial de la actividad financiera local en ulteriores declaraciones. Sobresalen, entre otros documentos, las recomendaciones del Comité de Ministros de dicha organización a los estados miembros Rec. (2000) 14, sobre fiscalidad local, la nivelación financiera y las aportaciones financieras a los entes locales, adoptada el 6 de septiembre de 2000, y Rec. (2005) 1, relativa a los recursos financieros de las entidades locales y regionales, dictada el 19 de enero de 2005 en sustitución de la anterior. En ambas se exhorta a garantizar a las entidades locales un sistema de financiación de sus gastos fundado en diversos principios. Entre ellos figura la petición explícita de que una parte sustancial de las transferencias así como, en general, de los recursos propios no debe quedar afectada a *utilizaciones específicas*.<sup>164</sup> A tal efecto se reclama, dentro de las líneas directrices atinentes a las aportaciones financieras a las haciendas locales que se señalan en un anexo, que la contribución del Estado y las entidades de nivel regional a la financiación de los presupuestos locales tome prioritariamente la forma de dotaciones, entendidas como aportaciones no afectadas.

Paradójicamente, cuando las Cortes Generales aprobaron cinco meses antes de la firma de la Carta la Ley de bases de régimen local no se consideró necesario incluir ninguna declaración similar dentro de su título VIII, relativo a las haciendas locales. Tal vez por ello el fallido Anteproyecto de ley básica del gobierno y la administración local preparado por el Minis-

163. RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, J. M. –*La Carta Europea de la Autonomía Local. Su significado en el ordenamiento jurídico español*, Bayer Hnos., Barcelona, 1996, p. 148–, parte con razón de la premisa de que en este precepto “el término ‘subvención’ no puede entenderse en sentido propio”, ya que ello presupone “una aplicación a atenciones determinadas y el derecho del subvencionante a controlar su aplicación a tal finalidad”. En el mismo sentido se expresa CLOTTET I MIRÓ, M. A., *La cooperación internacional de los municipios en el marco del Consejo de Europa*, Civitas, Madrid, 1992, p. 252. Por el contrario, interpreta que la Carta se refiere asimismo a las subvenciones propiamente dichas VIZAN FERRO, A. –“La Carta Europea de Autonomía Local”, *Autonomía Local*, núm. 3, 1983, p. X-XI–, para quien las subvenciones afectadas a la ejecución de obras y servicios específicos “deberán sustituirse, en lo posible, por otra clase de ayudas financieras, o por subvenciones globales a los programas de actuación en que figuren tales obras y servicios”.

164. La Recomendación Rec. (2005) 1 define en la parte I de su anexo los recursos afectados de un ente local como aquellos que “deben ser utilizados para un objetivo (bien, patrimonio, servicios, programa) decidido por una autoridad distinta del ente en cuestión” y los recursos no afectados como aquellos que “pueden ser utilizados libremente, dentro del respeto a la legislación relativa a la utilización de los fondos públicos, por la entidad local”.

terio de Administraciones Públicas en 2006 trataba de colmar esta laguna, asumiendo un planteamiento análogo al plasmado en la Carta Europea. En virtud de su artículo 79.1, que ya hemos transcrito más arriba, la autonomía presupuestaria y de gasto de las entidades locales presupone la facultad de disponer libremente de sus recursos en el ejercicio de sus competencias. El anteproyecto bebió en este punto, como en tantos otros, del acervo del *Libro blanco para la reforma del gobierno local* de 2005. En este interesante documento se concluye lo siguiente, después de resumir los aspectos básicos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la autonomía financiera local en la vertiente del gasto:<sup>165</sup>

“La principal consecuencia que cabe extraer de esta línea jurisprudencia es que las fuentes ordinarias y permanentes de financiación de las competencias propias han de suministrar necesariamente ingresos que resulten de libre disposición para los entes locales, limitándose, pues, las subvenciones condicionadas a actuar como mecanismos de financiación meramente complementarios, que sólo pueden entrar en juego una vez que aquéllas han satisfecho el mandato de suficiencia financiera.”

El citado anteproyecto no llegó a convertirse en proyecto de ley, por lo que carece de valor normativo. Pero la concepción reflejada en él ha quedado incorporada a dos de los nuevos estatutos de autonomía aprobados en 2006 y 2007 y que, en consecuencia, han pasado a formar parte del bloque de la constitucionalidad en las respectivas comunidades autónomas. El primero de ellos es el Estatuto de Cataluña (Ley orgánica 6/2006, de 19 de julio), cuyo artículo 218.1 copia casi al pie de la letra la fórmula empleada por el artículo 79.1 del anteproyecto:

“Los gobiernos locales tienen autonomía presupuestaria y de gasto en la aplicación de sus recursos, incluidas las participaciones que perciben a cargo de los presupuestos de otras administraciones públicas, de los cuales pueden disponer libremente en el ejercicio de sus competencias.”

El otro es el Estatuto de autonomía para Andalucía (Ley orgánica 2/2007, de 19 de marzo), que se pronuncia con menos contundencia en su artículo 191.2. Declara simplemente que la capacidad de las administraciones locales para regular sus propias finanzas en el marco de la Constitución y las leyes engloba “la autonomía presupuestaria y de gasto en la aplicación de sus recursos”. Omite, por tanto, el último inciso sobre la libertad de disposición.

Pese al silencio de la Constitución y los demás estatutos de autonomía, el artículo 9 de la Carta Europea da pie para deducir con carácter general que

165. “Libro blanco para la reforma...”, *op. cit.*, p. 36.  
Serie Claves del Gobierno Local, 10  
ISBN: 978-84-613-2571-9

el núcleo básico de los recursos que sostengan a las haciendas locales no debe ir ligado a la cobertura de gastos específicos<sup>166</sup>.

Como cabe imaginar esta solución ha sido defendida tradicionalmente con firmeza por las corporaciones locales y sus organizaciones representativas.<sup>167</sup> Desafortunadamente, no parece que nuestro Tribunal Constitucional haya adoptado tal enfoque, sino que más bien ha dado el visto bueno a una concepción potencialmente más limitativa de la autonomía local. En concreto, la sentencia 150/1990, de 4 de octubre (fundamento jurídico 12), no puso especiales impedimentos para que una comunidad autónoma –se trataba de la Comunidad de Madrid– pudiese recortar la libre disponibilidad de los ingresos obtenidos por las haciendas locales a través de la participación en un fondo nutrido, entre otras fuentes, con el rendimiento de un recargo autonómico sobre un impuesto estatal (el impuesto sobre la renta de las personas físicas). En aquella ocasión se apreció la concurrencia de un interés directo del ente que transfería los ingresos, como consecuencia del ejercicio de su competencia de cooperación con las administraciones locales. El siguiente párrafo condensa la argumentación que sustenta este pronunciamiento:

“Los artículos 140 y 142 de la Constitución no prescriben, con alcance general, que los ingresos que perciban las entidades locales en concepto de participación en los tributos del Estado o de las comunidades autónomas hayan de quedar a la entera y libre disponibilidad de aquellas corporaciones. No exigen que dicha participación se instrumente, en cualquier caso, mediante transferencias o subvenciones incondicionadas de fondos estatales o autonómicos a las haciendas locales. Por el contrario, como es regla común en el Derecho comparado, resulta constitucionalmente lícito vincular las transferencias y subvenciones a un destino concreto, siempre que, en el ejercicio de sus propias competencias, concurra en ello el interés

---

166. Para que un gobierno pueda determinar cuánto y cómo gastar, dice VILALTA FERRER, M. T. –“La financiación local ante la reforma del Estatuto de autonomía de Cataluña”, en AA.VV. (director T. Font i Llovet), *Anuario del Gobierno Local 2005*, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2005, p. 162–, “es imprescindible que disponga de recursos incondicionados, de manera que pueda decidir libremente su destino. Difícilmente un gobierno será autónomo fiscalmente hablando si recibe todos sus ingresos a través de subvenciones específicas procedentes de otras administraciones”.

167. Postura que se refleja en la Carta de Vitoria de 25 de noviembre de 2004, donde la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) reclama lo siguiente: “La reforma que se aborde, debe contemplar una conexión entre competencias y medios adecuados para ejercitarlas, diseñando una nueva financiación local con medios propios y transferencias incondicionadas del Estado y comunidades autónomas, en función de las competencias que desarrollen y estableciendo los mecanismos de nivelación necesarios para garantizar la equidad.”

del ente que transfiera sus propios recursos o subvenciona a las haciendas locales. Y así se reconoce también en los artículos 39 y 40 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales. En consecuencia, si bien la subvención no es un concepto que delimite competencias en nuestro ordenamiento constitucional, según ha precisado con reiteración este Tribunal, la facultad de concederlas, incluso para un destino concreto, responde en el presente caso al ejercicio de las competencias de cooperación con las entidades locales que ostenta la Comunidad de Madrid.”

La extensa cita revela sin equívocos de ningún tipo que, a juicio del Tribunal Constitucional, la autonomía no fuerza ineludiblemente en su componente financiero que los ingresos procedentes de la participación en recursos de otras haciendas se atribuyan a los entes locales como una financiación de carácter incondicionado o no finalista. Será suficiente con que concurra alguna competencia del ente que aporta los fondos —el Estado o la comunidad autónoma— para que resulte admisible ligarlos a actuaciones concretas, privándoles así de la facultad de adscribirlos al destino que estimen más conveniente.<sup>168</sup> Esta postura encaja dentro de un planteamiento más general del Tribunal Constitucional, con arreglo al cual se admite que la autonomía local en la vertiente del gasto puede ser restringida por el Estado y las comunidades autónomas. En particular, “las limitaciones o condicionamientos a la disponibilidad de los ingresos o a la libre decisión sobre el destino de los gastos de las diputaciones no vulneran la autonomía local, en su vertiente económica, siempre y cuando dichas limitaciones estén autorizadas por el bloque de la constitucionalidad” (sentencias 109/1998, de 21 de mayo, fundamento jurídico 10, y 48/2004, de 25 de marzo, fundamentos jurídicos 10 y 11).

¿Podemos acoger sin ninguna reserva esa solución para las participaciones en tributos ajenos? Pensamos que no. Conviene andar con cautela porque la fuerza expansiva del principio de autonomía local proclamado en los artículos 137 y 140 de la Constitución debería llevar a recapacitar sobre las consecuencias perniciosas que de ella pueden derivarse para el normal desenvolvimiento de la actividad financiera de las haciendas locales.

---

168. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A. —“La participación municipal en los tributos...”, *op. cit.*, p. 24— añade a los argumentos empleados por el Tribunal Constitucional que “el artículo 131.1 de la Constitución (atención a las necesidades colectivas, equilibrio y armonización del desarrollo regional y sectorial, estímulo del crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución) justifican, a mi parecer, la utilización de las subvenciones condicionadas, al ser éstas, como vimos, instrumentos necesarios para la articulación de políticas económicas vinculadas a la eficiencia en la provisión de bienes y servicios públicos y al desarrollo económico regional, entre otros objetivos”.

Las razones manifestadas en la sentencia 150/1990 no acaban de convenernos. Para empezar sería siempre relativamente fácil alegar la presencia de algún título competencial con la intención de restringir el empleo de los ingresos transferidos en concepto de participación.<sup>169</sup> Bastaría con que el Estado o las comunidades autónomas invocasen los artículos 55.d) y 57 de la Ley de bases de 1985, alusivos a la asistencia y la cooperación económica con la Administración local. Por este flanco no habría forma de impedir que todas las participaciones en tributos otorgadas a las haciendas locales tuviesen carácter condicionado, lo cual podría suponer un grave atentado a la autonomía.

Pero, además, la resolución comentada parece dar por buena una cierta equiparación entre las participaciones y las subvenciones a los efectos de su régimen de disposición, cosa que tampoco podemos aceptar con carácter general. Esta última afirmación está necesitada, como es lógico, de ulteriores precisiones.

Aplicado a la vertiente del gasto, el principio de autonomía de las entidades locales requiere que éstas puedan destinar con libertad sus recursos a aquellos fines que estimen más adecuados para satisfacer las necesidades y aspiraciones de su población.

Así lo reconoce el artículo 9 de la Carta Europea de la Autonomía Local y, como novedad, los nuevos estatutos de autonomía Cataluña y Andalucía (el primero con mayor determinación que el segundo). En coherencia con lo dispuesto por ese tratado internacional, incorporado a nuestro Derecho interno, ninguno de los recursos fundamentales de las haciendas locales previstos en el artículo 142 de la Constitución –tributos propios y participaciones– debería quedar afectado, como regla general, a la financiación de gastos concretos. El Estado y las comunidades autónomas han de respetar el poder de gasto de los entes locales para decidir, sin condicionamientos externos, el destino de los fondos percibidos en concepto de participación en la recaudación tributaria de aquéllos.

Por oposición, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (sentencia 150/1990) ha dejado una vía libre a las comunidades autónomas para que

169. Como bien avisa RAMALLO MASSANET, J. –“El poder de gasto local”, *op. cit.*, p. 94 y 97–, “al concurrir normalmente las competencias locales con otras de las instancias territoriales superiores, éstas se encontrarán con facilidad habilitadas para establecer elevadas dosis de condicionalidad en cuanto al destino o finalidad e incluso en cuanto a la gestión de dichas subvenciones”. En definitiva, “no existirán dificultades para identificar un título competencial que legitime el ejercicio del poder de gasto del Estado o de la comunidad autónoma a efectos de la concesión de subvenciones condicionadas en materias prevalentemente de la competencia local”.



puedan vincular los fondos que destinen a las haciendas, en particular la participación en el rendimiento de sus tributos, a gastos por ellas predeterminados, con el único requisito de que lo hagan al amparo de algún título competencial con incidencia en la materia. Con el respecto que siempre han de merecernos los pronunciamientos del supremo intérprete de nuestra carta magna, esta doctrina no favorece la protección de la autonomía local, por lo que estimamos que debería ser revisada.

#### 2.4.2. Una distinción jurídica relevante: la participación en tributos frente a la subvención como modalidades diferenciadas de transferencias

Los conceptos de participación y subvención tienen en común su pertenencia al género más amplio de las transferencias intergubernamentales, siguiendo la terminología habitual en la literatura sobre el federalismo fiscal. De acuerdo con una visión eminentemente económica, las transferencias constituyen ingresos de Derecho público no tributarios, consistentes en una suma de dinero que un ente público entrega, a título de gasto y sin contrapartida, a otra entidad territorial que lo que lo recibe en calidad de ingreso.<sup>170</sup>

En consecuencia, desde la perspectiva de sus resultados financieros tanto las participaciones –a salvo de las matizaciones que haremos en su momento en el capítulo quinto en cuanto a la posibilidad de que impliquen la asunción de competencias normativas o de gestión– como las subvenciones coinciden en aportar a las haciendas locales ingresos transferidos y en comportar, en paralelo, un correlativo gasto de transferencia para el Estado o las comunidades autónomas.<sup>171</sup> La única diferencia remarcable entre ambos mecanismos radica entonces en que el importe de la cantidad transferida depende en las participaciones de la recaudación del tributo o

170. *Vid.*, por todos, ROVIRA I MOLA, A., “Participaciones y subvenciones”, en AA.VV. (director J. J. Ferreiro Lapatz), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, p. 387-388. Advierte este autor a renglón seguido que este concepto económicamente correcto “puede resultar perturbador, ya que muchos estudios económicos y estadísticos sobre las transferencias entre diversos niveles de gobierno (o transferencias intergubernamentales) engloban, en consideración unitaria o indistinta, institutos jurídicos diferentes, como son la participación, la subvención y el recargo”.

171. Desde este punto de vista cabe afirmar, como dice PASCUAL GARCÍA, J. –*Régimen jurídico de las subvenciones públicas*, 4.ª ed., Ministerio de la Presidencia, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2004, p. 38–, que la transferencia “se nos muestra como un supraconcepto, dentro del cual se incluyen las subvenciones en sentido estricto, junto a otros pagos o entregas de fondos sin contrapartida”.

conjunto de tributos coparticipados, mientras que en las subvenciones va en función de la disponibilidad financiera del ente que las concede y del gasto del ente beneficiario que se vaya a sufragar total o parcialmente con ellas.<sup>172</sup>

No es de extrañar, por ese motivo, que los hacendistas suelen utilizar el término subvenciones generales, incondicionadas, incondicionales o no finalistas para designar las participaciones de las haciendas territoriales en los tributos o ingresos de otros niveles de gobierno.<sup>173</sup> Tal equiparación, habitual en el lenguaje propio de esa disciplina científica, no puede trasladarse miméticamente al terreno jurídico sin incurrir en una indeseable confusión conceptual.<sup>174</sup> Salvo alguna excepción muy aislada,<sup>175</sup> la mayoría de la doctrina jurídica se muestra firme partidaria de no entremezclar ambas categorías, cifrando en dos los principales elementos diferenciales de las subvenciones con respecto a las participaciones, máxime teniendo presente que las segundas están previstas de modo expreso por los artículos 142 y 157.1.a) de la Constitución como medio ordinario y prioritario de financiación de las haciendas locales y autonómicas:

–La dependencia de la subvención de una decisión discrecional del ente público otorgante que procede a su convocatoria.<sup>176</sup>

172. ROVIRA I MOLA, A., “Participaciones y subvenciones”, *op. cit.*, p. 389.

173. A título de ejemplo cabe citar, entre otros muchos, a BOSCH ROCA, N., “La Hacienda municipal española en la actualidad: Problemas y reforma”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 45, 1985, p. 484 y 501, que se refiere a la participación en los tributos del Estado como una subvención de tipo incondicional; MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ PANDIELLO, J., *Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*, Fundación BBV, Bilbao, 1993, p. 56 y 61; SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., “La participación municipal en los tributos...”, *op. cit.*, p. 22-23; SUÁREZ PANDIELLO, J., “Un cuarto de siglo de Hacienda...”, *op. cit.*, p. 407-408, y VILALTA FERRER, M. T., “La financiación local ante la reforma...”, *op. cit.*, p. 159 y 166.

174. El propio SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A. –“La participación municipal en los tributos...”, *op. cit.*, p. 26–, citado en la nota a pie de página anterior admite que “si bien subvención y participación en ingresos son términos económicamente equivalentes, no sucede lo mismo en el plano jurídico, donde el concepto de subvención incluye el requisito de la condicionalidad de la transferencia”.

175. TEJERIZO LÓPEZ, J. M. –“Artículo 142...”, *op. cit.*, p. 566– parece asimilarlas, al estimar que las subvenciones, aunque no se hallen citadas expresamente en la Constitución, “deben considerarse incluidas en las participaciones en los tributos estatales o autonómicos”.

176. MARTÍN QUERALT, J. –“La participación en ingresos estatales”, *op. cit.*, p. 2181-2182– enuncia hasta tres diferencias de la subvención con respecto a la participación. En primer lugar, “desde el punto de vista jurídico, no va ligada con el tributo, sino que constituye un instituto distinto”. En segundo lugar, su otorgamiento consiste en “un acto administrativo unilateral en sentido pleno, por el que se resuelve un procedimiento iniciado por la solicitud del ente local”. Y por último, “la creación de la subvención es discrecional, como también lo es su concesión, dada la no vinculación de la Administración a su otorgamiento”. FERREIRO LAPATZA, J. J. –“Constitución y haciendas...”, *op. cit.*, p. 936– abunda en este tercer aspecto cuando afirma que

–La afectación de su producto a fines predeterminados con carácter previo por quien la concede.<sup>177</sup>

No resulta fruto de una casualidad que el texto constitucional eludiera en todo momento la utilización del vocablo subvención en los preceptos relativos a las fuentes de ingresos de los entes territoriales. En particular, Ferreiro Lapatza ha sabido desgranar las razones que justifican su ausencia del artículo 142:

“La Constitución no emplea la palabra ‘subvención’, sino la palabra ‘participación’ para referirse a las transferencias del Estado o de las comunidades autónomas que han de constituir uno de los dos pilares básicos de la Hacienda local.

“Con ello, entendemos, la Constitución rechaza abiertamente un modelo de Hacienda local basado en ‘subvenciones’.

“Cierto, la palabra ‘subvención’, el concepto ‘subvención’ no aparece nítidamente perfilado por nuestro ordenamiento positivo. Pero al excluir la palabra y utilizar en su lugar la de participación, la Constitución quiere, sin

---

las participaciones “deben venir fijadas por ley de forma objetiva y clara, de tal modo que el Ayuntamiento pueda prever con suficiente antelación el momento en que ha de percibirla y la cuantía en que ha de percibirla. De tal modo que el Ayuntamiento pueda exigirla en el momento y en la cuantía fijadas previamente por la ley”. No obstante, con relación al carácter discrecional de las subvenciones conviene tener en cuenta la precisión que hace FERNÁNDEZ MONTALVO, R. –“Cuestiones relativas al régimen de subvenciones analizadas por la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo”, en AA.VV. (director G. Fernández Farreres), *El régimen jurídico de las subvenciones. Derecho español y comunitario*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2007, p. 413– al comentar la jurisprudencia del Tribunal Supremo: “El establecimiento de la subvención puede, inicialmente, inscribirse en el ámbito de las potestades discrecionales de las administraciones públicas, pero una vez que la subvención ha sido regulada normativamente, termina tal discrecionalidad y comienza la previsión reglada cuya aplicación escapa al puro voluntarismo de aquéllas”.

177. PALAO TABOADA, C. –“Derecho Financiero...”, *op. cit.*, p. 299– ve en la afectación a un fin la diferencia esencial de la subvención con la participación, que a su juicio no radica tanto en “el criterio de determinación de la cuantía, ya que los coeficientes de participación en ingresos pueden fijarse atendiendo de manera predominante a las necesidades en determinados gastos del ente beneficiario”. LISET BORRELL, F. –*Manual de Derecho Local*, 3.<sup>a</sup> ed., El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 2001, p. 574– y VALENZUELA VILLARUBIA, I. –“El sistema de financiación de los entes...”, *op. cit.*, p. 145-146– acuden igualmente a la concurrencia o no de afectación, es decir, al carácter finalista o condicionado, para distinguir subvenciones y participaciones. Por su parte, MATEO RODRÍGUEZ, L. –“Ingresos no tributarios de las corporaciones locales”, en AA.VV. (director S. Muñoz Machado), *Tratado de Derecho Municipal*, t. II, Civitas, Madrid, 1988, p. 2233-2234– reconoció que aunque podría concebirse la existencia de participaciones afectadas a la cobertura de una finalidad específica, la configuración que de ellas hace el ordenamiento, como “un recurso más de la Hacienda local destinado indistintamente al gasto público local”, resulta la más adecuada en garantía de la autonomía municipal.

duda, excluir un sistema de financiación de las haciendas locales basado en ‘ayudas’ o ‘incentivos’ que permita dudar del plano de no sumisión en que quiere colocar a las corporaciones locales.”<sup>178</sup>

Ese vacío constitucional debe interpretarse como un silencio elocuente, en el sentido de que indica sin ambigüedad la concepción del sistema de financiación local por la que se decantó el constituyente, contrario a una Hacienda subsidiada o dependiente de auxilios externos. Tal elección no conlleva, pese a todo, que las subvenciones dejen de ser admisibles como un mecanismo de financiación de segundo orden que, claro está, nunca debería situarse al mismo nivel o por encima de los tributos propios o las participaciones en tributos ajenos.<sup>179</sup>

178. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., “La financiación de las entidades...”, *op. cit.*, p. 42-44. En su opinión, al rechazar el término subvención la Constitución ordena que “cualquiera que sea el nombre que se le dé a las transferencias del Estado o de la comunidad autónoma a las entidades locales, éstas [...] han de alejarse lo más posible de la subvención afecta a un fin, otorgada con amplio margen de discrecionalidad y controlada rigidamente en su empleo por el ente que la otorga”. Opuestamente, dichas transferencias han de responder en lo posible “a un marco legal que regule claramente el derecho que la Constitución otorga a las corporaciones locales a percibir estos recursos y la obligación del Estado o de la comunidad autónoma de procurarlos lejos de cualquier tipo de ‘solicitud’ de la corporación local que puede o no puede ser ‘atendida’ por el ente público ‘superior’”. VARONA ALABERN, J. E. —“Gestión catastral y autonomía financiera...”, *op. cit.*, p. 734— alaba que el precepto constitucional descarte “otras fuentes de financiación que hubieran podido cercenar la autonomía local, tales como las subvenciones del Estado o de las comunidades autónomas, que indudablemente condicionarían el ejercicio del poder político de los municipios”.

179. Estamos de acuerdo con ENTRENA CUESTA, R. —“Artículo 142”, *op. cit.*, p. 2460— en que la omisión de la subvención entre los recursos locales “no quiere decir, desde luego, que se excluya, dados los términos en que el artículo está redactado; pero, sí, que, de acudir a tal ingreso, deberá hacerse de forma secundaria y excepcional: como medio, precisamente, de proteger la autonomía de la corporación que la reciba; o, en su caso, instrumentando un sistema de otorgamiento que permita el respeto de dicha autonomía”. En el trabajo de FERNÁNDEZ FARRERES, G. —“El concepto de subvención y los ámbitos objetivo y subjetivo de aplicación de la Ley”, en AA.VV. (director G. Fernández Farreres), *Comentario a la Ley general de subvenciones*, Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, p. 58— se evalúa, a nuestro juicio con precisión, el papel que las subvenciones pueden desempeñar en la financiación local. Según este autor, “no pueden considerarse un medio de financiación global de la entidad perceptora, sino ingresos no estables o coyunturales, que coadyuvan, ciertamente, a la financiación de concretas y determinadas obras y servicios de la competencia del beneficiario, pero que, por su propia naturaleza, no son equiparables a las otras fuentes básicas y permanentes de financiación, las que descansan en los tributos propios y en las participaciones (no afectadas, por tanto), en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas”. Por todo lo anterior, añade que “fácilmente se comprende que las subvenciones en sentido estricto no deben tener un papel destacado en el capítulo de ingresos de las corporaciones locales, ni deben ser, desde luego, el medio normal de financiación para el ejercicio de las competencias, dado que su carácter afectado necesariamente limita la autonomía de gasto”.

La doctrina mayoritaria insiste en que la subvención, considerada habitualmente como un instrumento de fomento o incentivo, está concebida con la función de coadyuvar a la realización de determinadas actuaciones u objetivos de los entes públicos. De aquí infiere que la afectación a un fin o destino determinado constituye un elemento indispensable de la misma.<sup>180</sup> Tal vez sea Fernández Farreres quien ha expresado esta idea con mayor claridad en su completo trabajo sobre el tema, donde escribe que la noción de subvención debe quedar restringida a aquellas atribuciones patrimoniales que se otorgan o conceden afectadamente. Dicho con otras palabras, “sin entrega afectada no hay subvención”, por ausencia de un elemento típico o requisito esencial, de tal manera que han de quedar excluidas “todas aquellas transferencias o atribuciones patrimoniales que no comporten un ‘deber’ de hacer o de dar cumplido destino a lo otorgado mediante su inversión en la actividad subvencionada”.<sup>181</sup> De acuerdo con este autor, a partir de esa

180. SESMA SÁNCHEZ, B. –*Las subvenciones públicas*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 340-341– concibe la afectación de los fondos al fomento, impulso, estímulo o promoción de “una actividad concreta, específica y determinada que se considera beneficiosa para el interés general” como la verdadera señal de identidad de la subvención frente a otras disposiciones gratuitas de fondos públicos. PASCUAL GARCÍA, J. –*Régimen jurídico de las subvenciones públicas*, 4.ª ed., Ministerio de la Presidencia, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2004, p. 44– matiza, no obstante, que “la frecuente afirmación de que los fondos objeto de la subvención quedan afectados a un fin es una expresión equívoca. Quien queda obligado, vinculado al cumplimiento de un objetivo es el perceptor, pero ello no supone que los fondos estén ‘afectados’, como si sobre los mismos pesara una traba o embargo. El dinero es un bien fungible que, una vez recibido por el beneficiario de la subvención, queda integrado en su patrimonio, y que como todos los bienes de esta condición será sustituible sin mengua para la relación jurídica subvencional, so pena de convertir al que lo recibe en un mero depositario”.

181. Cfr. FERNÁNDEZ FARRERES, G., *La subvención: concepto y régimen jurídico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, p. 17, 230 y 234-235. En afirmación que suscribimos añade este autor que “sólo las transferencias –en sentido económico y no estrictamente presupuestario– afectadas al cumplimiento y desarrollo de una actividad –o de una omisión del beneficiario–, que aparece como causa del otorgamiento, pueden ser calificadas en sentido propio como subvenciones”. HERRERO SUAZO, S. –“El régimen jurídico de las subvenciones públicas”, en AA.VV., *Estudios de Derecho y Hacienda (libro Homenaje a César Albiñana García-Quintana)*, vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 160– define la subvención como “una atribución patrimonial a fondo perdido concedida por un Ente público para fines concretos de interés general”. De igual modo, MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. –“La Hacienda provincial”, en AA.VV. (director J. J. Ferreiro Lapatza), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, 1993, p. 966-967– entiende que es nota peculiar de la subvención “estar afectada a fines concretos de utilidad general”. Por ello, denuncia la incorrecta caracterización como tal de las participaciones en las Apuestas Mutuas Deportivas del Estado que reconoce a las diputaciones provinciales el actual artículo 147.2 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (antiguo artículo 128.2). Al no existir actualmente afectación de ningún tipo –antes sí tenían como destino obligatorio

Fundación Democracia y Gobierno Local

Serie Claves del Gobierno Local, 10  
ISBN: 978-84-613-2571-9

nota finalista cabe trazar una rigurosa separación, dentro de la pluralidad de transferencias que reciben las entidades locales, entre las que deben calificarse en términos estrictos como subvenciones y las que no pueden, ni deben, integrarse en el concepto jurídico de subvención. Dentro de estas últimas han de encuadrarse, añadimos nosotros, las participaciones que se les reconozcan en los tributos de otras haciendas.

Esa dualidad conceptual viene avalada por múltiples normas de nuestro Derecho positivo. En primer lugar, cabe citar como antecedente más cercano en el tiempo el derogado Texto refundido de la Ley general presupuestaria, aprobado por el Real decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre. Su artículo 81.2.a) catalogaba a las ayudas y subvenciones públicas como “toda disposición gratuita de fondos públicos realizada por el Estado o sus organismos autónomos a favor de personas o entidades públicas o privadas, para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público”.<sup>182</sup>

Si atendemos al Derecho hoy en día vigente, no debe olvidarse el artículo 308.2 del vigente Código Penal, que incluye la alteración sustancial de los fines para los que la subvención fue concedida dentro del tipo de injusto del delito de fraude subvenciones. Pero, sin duda, el principal referente normativo en la materia lo constituye en la actualidad la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones, a la que se suman las disposiciones legales dictadas por las comunidades autónomas, antes o después de la aprobación de aquélla, para regular el régimen administrativo de las subvenciones públicas dentro de su ámbito de competencias. El artículo 2 de esa ley estatal se abre con un concepto genérico, complementado a continuación mediante una delimitación negativa en forma de exclusiones. Nos interesan aquí los dos primeros apartados de la norma, a la que la

---

finalidades deportivas–, no son una subvención, sino una participación en los ingresos del Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado.

182. Esta definición quedó reflejada, asimismo, en el artículo 1.2 del Real decreto 2225/1993, de 17 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para la concesión de subvenciones públicas (hoy en día derogado). Por otro lado, la idea de afectación aparecía también en el apartado 4 del artículo 81 del Texto refundido, que imponía al beneficiario la obligación de realizar “la actividad o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de la subvención”, así como de acreditar dicho extremo. Además, el apartado 9 del mismo precepto ordenaba el consiguiente reintegro de las cantidades percibidas y la exigencia de interés de demora en diversos supuestos, entre los cuales figuraba el incumplimiento de la finalidad para la que la subvención fue concedida. En coherencia con todo ello, el artículo 82.1.b) tipificaba como infracción administrativa la falta de aplicación de las cantidades recibidas a los fines para los que fue otorgada la subvención, siempre que no se hubiese procedido a su devolución sin previo requerimiento.

disposición final primera atribuye el carácter de legislación básica, dictada por el Estado al amparo del artículo 149.1.13, 14 y 18 de la Constitución:

“1. Se entiende por subvención, a los efectos de esta ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

“a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.

“b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.

“c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

“2. No están comprendidas en el ámbito de aplicación de esta ley las aportaciones dinerarias entre diferentes administraciones públicas, para financiar globalmente la actividad de la Administración a la que vayan destinadas, y las que se realicen entre los distintos agentes de una administración cuyos presupuestos se integren en los presupuestos generales de la Administración a la que pertenezcan, tanto si se destinan a financiar globalmente su actividad como a la realización de actuaciones concretas a desarrollar en el marco de las funciones que tenga atribuidas, siempre que no resulten de una convocatoria pública.”

Entre los sujetos otorgantes que enumera el artículo 3 aparecen mencionadas, como es lógico, la Administración General del Estado y las administraciones autonómicas y locales.

Enseguida salta a la vista que el apartado 1 del precepto transcrito acoge de modo explícito el ya indicado elemento finalista, concebido con amplitud, y lo eleva a la condición de rasgo inherente a cualquier subvención.<sup>183</sup>

183. Con posterioridad a la aprobación de la Ley 38/2003 FERNÁNDEZ FARRERES, G. —“El concepto de subvención...”, *op. cit.*, p. 35— ha reiterado que “la causa que legitima el otorgamiento dinerario es la concreta afectación, lo que entre otras consecuencias, da cuenta de la exigencia de reintegro de lo percibido en caso de incumplimiento de las cargas y obligaciones en que se concreta esa afectación”. Abundan también en el carácter finalista, afectado o condicional de las subvenciones los siguientes trabajos: AA.VV., *Comentarios prácticos a la nueva Ley general de subvenciones*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 47-48; MARTÍNEZ GINER, L. A., *El reintegro de subvenciones públicas*, Iustel, Madrid, 2006, p. 32-33 y 39-41, y FERNÁNDEZ MONTALVO, R., “Cuestiones relativas al régimen...”, *op. cit.*, p. 414-415.

De él trae causa la consiguiente sujeción de la persona o entidad beneficiaria al cumplimiento de un conjunto de obligaciones materiales y formales, en los términos establecidos por la propia Ley y desarrollados por su Reglamento, aprobado por el Real decreto 887/2006, de 21 de julio.<sup>184</sup> Y de él deriva, a su vez, la no-consideración como subvenciones que hace el apartado 2 de las transferencias encaminadas a la financiación global de la actividad de la Administración pública destinataria,<sup>185</sup> entre las cuales creemos que han de encuadrarse las participaciones en tributos. El artículo 2.2 del Reglamento ayuda a delimitar el significado de esta salvedad al identificar financiación global con “las aportaciones destinadas a financiar total o parcialmente, con carácter indiferenciado, la totalidad o un sector de la actividad de una administración pública”. Dicho con otras palabras, quedan fuera de la regulación de las subvenciones las transferencias o aportaciones dinerarias no afectadas, cuyo fin genérico sea la financiación de las haciendas de las entidades perceptoras.<sup>186</sup>

---

184. Como es de suponer, este componente finalista se halla presente a lo largo y ancho del articulado de la Ley 38/2003 y de su Reglamento. Dado que nos desviaría en exceso del tema aludir a todas sus manifestaciones, nos limitamos a citar, a título de ejemplo, el artículo 14.1.a), que incluye como primera obligación del beneficiario cumplir el objetivo, ejecutar el proyecto, realizar la actividad o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión; el artículo 30 sobre justificación de las subvenciones; el artículo 37.1.b), que contempla como causa de reintegro el incumplimiento total o parcial del objetivo, de la actividad, del proyecto o la no adopción del comportamiento que fundamentan la concesión; el artículo 57.b), que tipifica como infracción grave el incumplimiento de las condiciones establecidas, alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida; o el artículo 58.b), que tipifica como infracción muy grave la no-aplicación total o parcial de las cantidades recibidas a los fines para los que la subvención fue otorgada.

185. La redacción vigente de este apartado 2 fue dada por la disposición final octava de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007. Como explica FERNÁNDEZ FARRERES, G. –“El concepto de subvención...” , *op. cit.*, p. 47–, no serán subvenciones “todas aquellas transferencias gratuitas de fondos públicos previstas como ingresos financieros debidos y no afectados en favor de las administraciones territoriales y demás entes públicos”. En tales supuestos cuadra mejor “la calificación de transferencias presupuestarias que la de subvenciones propiamente dichas, en la medida en que esas aportaciones dinerarias no responden al carácter afectado definitorio de toda subvención”. En parecidos términos, LÓPEZ RAMÓN, F. –“Ámbito de aplicación de la Ley general de subvenciones”, en AA.VV. (coordinador F. López Ramón), *Comentarios a la Ley general de subvenciones (Ley 38/2003, de 17 de noviembre)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, p. 34– afirma que se trata de “transferencias de crédito no afectadas, sujetas a la legislación presupuestaria” con las que “se completa la financiación de comunidades autónomas y corporaciones locales sin afectar a su autonomía de gasto”. REQUERO IBÁÑEZ, J. L. –“El régimen jurídico de las subvenciones locales”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 0, octubre de 2002, p. 49– estima, asimismo, que “bajo el manto subvencional se guarnecen dotaciones financieras y presupuestarias”, que más que subvenciones han de denominarse transferencias financieras o presupuestarias.

186. FERNÁNDEZ FARRERES, G., “El concepto de subvención...”, *op. cit.*, p. 48.



La distinción entre subvención y transferencia no afectada se refleja igualmente en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan general de contabilidad pública. Dicho Plan se cierra con un glosario de términos donde la primera de estas categorías aparece definida así:

“Es todo desplazamiento patrimonial que tiene por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, así como las realizadas por éstas a una administración pública, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los entes beneficiarios; afectada a un fin, propósito, actividad o proyecto específico; con obligación por parte del destinatario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.”

En paralelo, el concepto de transferencia no condicionada en cuanto a su destino se perfila en los términos siguientes:

“Es todo desplazamiento patrimonial que tiene por objeto una entrega dineraria en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, así como las realizadas por éstas a una administración pública, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los entes beneficiarios, destinándose dichos fondos a financiar operaciones o actividades no singularizadas.”

En el ámbito de las haciendas locales el artículo 40 del Texto refundido de 2004 se hace también eco de ese componente finalista de las subvenciones, cuando restringe cualitativamente la utilización de los ingresos procedentes de las mismas en los términos siguientes:

“1. Las subvenciones de toda índole que obtengan las entidades locales, con destino a sus obras y servicios no podrán ser aplicadas a atenciones distintas de aquellas para las que fueron otorgadas, salvo, en su caso, los sobrantes no reintegrables cuya utilización no estuviese prevista en la concesión.

2. Para garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades públicas otorgantes de las subvenciones podrán verificar el destino dado a éstas. Si tras las actuaciones de verificación resultase que las subvenciones no fueron destinadas a los fines para los que se hubieran concedido, la entidad pública otorgante exigirá el reintegro de su importe o podrá compensarlo con otras subvenciones o transferencias a que tuviere derecho la entidad afectada, con independencia de las responsabilidades a que haya lugar.”<sup>187</sup>

---

187. Para ÁLVAREZ ARROYO, F. –“Breve balance de la Ley reguladora de las haciendas locales españolas”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 2, 1996, p. 279– existe una Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local ISBN: 978-84-613-2571-9

Los preceptos analizados proporcionan una base sólida para defender que sólo merecen la calificación de subvenciones destinadas a las haciendas locales aquellas que constituyan asignaciones patrimoniales de carácter condicionado.<sup>188</sup> Una vez concedidas, las cantidades transferidas quedan mediatizadas en cuanto a su aplicación y sujetas a los consiguientes controles de la entidad otorgante, por lo que si resultan incumplidos sus fines nacerá a posteriori una obligación de reintegro a cargo de la entidad beneficiaria.

En principio, no parece que tenga demasiado sentido hablar de subvenciones desconectadas de una actividad, proyecto, comportamiento o situación de utilidad pública concretos. La doctrina ha designado a veces con ese vocablo transferencias encaminadas a sufragar indistintamente las necesidades financieras que experimentan los entes locales en el desempeño de las funciones que la ley les encomienda. Pero ya hemos visto que hoy en día la legislación general sobre subvenciones se muestra taxativa en este punto, extrayendo este tipo de transferencias de su ámbito objetivo de aplicación. Creemos que se trata de una decisión legal acertada, por cuanto se evita el riesgo de una innecesaria confusión terminológica, en la medida en que estas aportaciones de fondos resultan ajenas a cualquier acción administrativa de fomento o incentivo.

Es cierto que algunos estatutos de autonomía contemplan las *subvenciones incondicionadas* con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, según analizaremos en el capítulo segundo, como un medio de financiación de las haciendas locales cuya distribución ha de encauzarse a través de las comunidades autónomas. También lo es que esa expresión, que resulta

---

colisión “cuasi frontal” entre este precepto –alude a la derogada Ley 39/1988– y el artículo 9.7 de la Carta Europea de la Autonomía Local. A su entender, la expresión “en la medida de lo posible” contenida en este último puede haber servido de excusa al legislador para establecer todo lo contrario a lo exigido por la Carta. LOZANO SERRANO, C. –“Participaciones y subvenciones”, *op. cit.*, p. 77– apostilla que “la utilización del término ‘sus obras y servicios’ no merece una interpretación estricta, debiendo explicarse quizás en un sentido lato de que sean actuaciones desarrolladas por el municipio, sin hacer cuestión de si responden a competencias propias y exclusivas o a otros criterios competenciales; esto es, de si son *ab origine* obras y servicios de la estricta competencia municipal o, por el contrario, se trata de actividades que desarrolla el municipio en virtud de delegaciones, o, más simplemente, de acuerdos de colaboración con otras administraciones públicas que gozan de competencias sobre esas materias”.

188. RAMALLO MASSANET, J. –“El poder de gasto local”, *op. cit.*, p. 96– interpreta el precepto transcrito en una clave distinta, afirmando que la previsión en él contenida “no debe ser entendida como origen de una condicionalidad necesaria y absoluta de todas las subvenciones que, al margen de la participación, se otorguen a las haciendas locales”. Además de que el artículo “posibilita pero no impone la condicionalidad como requisito”, ésta “sólo podrá justificarse en el caso de que las instancias territoriales que las conceden sean titulares de competencias genéricas o específicas que pongan de manifiesto la existencia de un interés en las materias o sectores subvencionados”.

en sí misma contradictoria y ha sido calificada como desafortunada (Pascual García),<sup>189</sup> aparece incluso ocasionalmente en el Texto refundido sobre haciendas locales (disposición adicional primera, apartado 2). Por si fuera poco, tuvimos algún ejemplo de las mismas durante la década de los ochenta del pasado siglo, mediante las llamadas subvenciones para el saneamiento de las finanzas locales que el Estado concedió a las entidades locales como remedio provisional a la acuciante situación de déficit real de sus finanzas.<sup>190</sup> Fue el caso de las ayudas contempladas en la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las haciendas locales, formalmente caracterizadas como *subvenciones*.<sup>191</sup>

Sin embargo, esa modalidad de atribuciones de ingresos no finalistas no constituyen subvenciones propiamente dichas, por mucho empeño que ponga a veces el legislador en conferirles ese ropaje externo.<sup>192</sup> En nuestra opi-

189. Según PASCUAL GARCÍA, J. –“Régimen jurídico de las subvenciones...”, *op. cit.*, p. 43–, “la subvención pública no puede tener una genérica finalidad de atesoramiento”, por lo que “no caben ‘subvenciones incondicionadas’, expresión desafortunada que a veces se emplea incluso en disposiciones legales. La entrega, como dice el tenor literal de la definición legal, está ‘sujeta’, que es justo lo contrario de la incondicionalidad”. El mismo autor repite esta visión en un comentario posterior del artículo 2 de la Ley 38/2003 (PASCUAL GARCÍA, J., *Las subvenciones públicas. Legislación comentada, formularios y procedimientos*, Ministerio de la Presidencia, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2007, p. 46).

190. La potestad del Estado para otorgar estas subvenciones a las haciendas locales con base en su competencia exclusiva sobre la Hacienda general (artículo 149.1.14 de la Constitución) fue confirmada por el Tribunal Constitucional en la sentencia 179/1985, de 19 de diciembre (fundamento jurídico 1).

191. Para una crítica de esta caracterización nos remitimos al trabajo de LASARTE ÁLVAREZ, J., “Problemas actuales del régimen jurídico de las subvenciones”, en LASARTE ÁLVAREZ, J., RAMÍREZ GÓMEZ, S. y AGUALLO AVILÉS, A., *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Civitas, Madrid, 1990, p. 625. Para este autor, hubiera resultado más correcta su consideración como transferencias para asegurar la suficiencia de las haciendas locales, alejadas de la acción administrativa de fomento.

192. LOZANO SERRANO, C. –*Las subvenciones del Estado a los municipios*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1981, p. 141-142– matiza que los rasgos jurídicos de las llamadas subvenciones generales son tan diversos de las subvenciones específicas, cuyo empleo viene vinculado al fin previsto en la decisión de otorgamiento, que “en realidad, constituyen otro instituto jurídico, aunque se dirijan, en parte, a la consecución de unos mismos objetivos”. En la misma línea, SESMA SÁNCHEZ, B. – “Las subvenciones públicas”, *op. cit.*, p. 349-355– insiste en que no encajan dentro del concepto de subvención las transferencias afectadas genéricamente “a la financiación de operaciones y actividades no especificadas por el ente concedente y que son propias del funcionamiento del ente receptor”. Apoya esta conclusión en el análisis de diversos aspectos como la autonomía del ente receptor para aplicar los fondos a la financiación general de sus gastos, la periodicidad, el establecimiento por ley o la inexistencia de la obligación de justificar su aplicación o proceder a su reintegro. Por el contrario, ROVIRA I MOLA, A. –“Participaciones y subvenciones”, *op. cit.*, p. 389-390–, acepta el término de subvenciones

Serie Claves del Gobierno Local, 10  
Fundación Democracia y Gobierno Local

ISBN: 978-84-613-2571-9

nión, no son más que simples asignaciones presupuestarias para la financiación de los entes locales. El Tribunal Constitucional lo ha hecho ver así en su amplia jurisprudencia sobre la materia, construida básicamente al hilo de la posible incidencia del otorgamiento de subvenciones sobre la distribución de competencias materiales entre el Estado y las comunidades autónomas. En ella ha dado siempre por supuesto que la subvención tiene un destino determinado y se caracteriza por una afección a un fin concreto. En este sentido, la sentencia 237/1992, de 15 de diciembre (fundamento jurídico 9), la concibe “como una de las modalidades más frecuentes de la actividad de fomento, en su vertiente positiva, a guisa de estímulo y con un contenido económico”, insistiendo en su “talante finalista”. Y resulta aún más clarificadora la aportación de las sentencias 13/1992, de 6 de febrero (fundamento jurídico 6), y 331/1993, de 12 de noviembre (fundamento jurídico 2.C). La primera de ellas se refiere a las denominadas subvenciones incondicionadas o *subvenciones-dotación* en los siguientes términos:

“Dentro de las subvenciones, y en lo que respecta a las cuestiones aquí planteadas, conviene distinguir por una parte aquellas que responden a una finalidad o acción de fomento, y por otra, las llamadas ‘subvenciones-dotación’ frecuentemente incluidas en los Presupuestos Generales del Estado y que, si bien formalmente caracterizadas como subvenciones, en realidad encubren meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación de un determinado ente o servicio público y que sólo impropiaemente o en una acepción muy genérica pueden asimilarse a las subvenciones en sentido estricto, constituyendo en realidad transferencias presupuestarias para asegurar la suficiencia financiera del ente público receptor (como es el caso de las subvenciones a las entidades locales destinadas a asegurar su equilibrio financiero), o sencillamente, una forma de financiación del mismo.”

La sentencia 13/1992 ofrece otro razonamiento de interés. Unas páginas más arriba constatamos que la sentencia 150/1990 desestimó que el concepto de participación de las haciendas locales en los ingresos o tributos de otro nivel de Hacienda tenga que identificarse inexcusable o, al menos, preferentemente con transferencias de carácter incondicionado. Pues bien, en este pronunciamiento posterior el Tribunal Constitucional estima que las llamadas subvenciones-dotación deben quedar libres de condicionantes en cuanto al destino que puedan dar a los fondos las administraciones receptoras, que en el caso analizado eran las comunidades autónomas.

---

generales incondicionadas como un tipo de ingreso “destinado a cubrir, por lo común de una forma indiferenciada, las necesidades de gasto de la entidad beneficiaria”.

Así se deduce de las siguientes palabras, contenidas en el mismo fundamento jurídico antes citado:

“Pero cuando se trata de ‘subvenciones-dotación’ que se refieran a servicios públicos transferidos a las comunidades autónomas o formen parte del coste ordinario de los mismos, corresponden como un recurso propio a las comunidades autónomas debiendo transferirse globalmente por el Estado para ser integrados en los presupuestos de la Hacienda autonómica, sin otros condicionamientos que el genérico estrictamente indispensable para asegurar el destino de la subvención afectándolo a la finalidad prevista en los Presupuestos Generales del Estado, de modo que se respete la ‘autonomía financiera de las comunidades autónomas, reconocida en los artículos 156.1 de la Constitución y 1.1 de la LOFCA, que exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las competencias propias, en especial las que se configuren como exclusivas’ (STC 201/1988, fundamento jurídico 4).

“Así acontece con las subvenciones para cubrir el coste de funcionamiento ordinario de los servicios públicos transferidos así como aquéllas que, por su índole recurrente y vocación de permanencia, se relacionan directamente con la prestación de los servicios transferidos, que según prevé el acuerdo 1/1986, de 7 de noviembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera (*Boletín Oficial del Estado*, núm. 264, de 3 de noviembre de 1988), se integran ya en la llamada financiación incondicionada de las comunidades autónomas.”

La exposición anterior nos permite llegar a una conclusión: subvenciones y participaciones en tributos son dos vías diferentes de financiación de los entes públicos en general y de las entidades locales en particular.

Desde un punto de vista de sus efectos económicos, la participación en tributos y la subvención se asemejan como instrumentos de financiación de las haciendas territoriales, sustanciándose ambas en transferencias de fondos entre diversas administraciones públicas. Pese a todo, esa sinonimia no resulta válida en el mundo del Derecho, donde constituyen dos institutos nítidamente deslindados, esencialmente incondicionado el primero y finalista o condicionado el segundo.

El Derecho vigente, con mayor claridad si cabe tras la entrada en vigor de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones, la jurisprudencia constitucional y las principales aportaciones doctrinales coinciden por amplia mayoría en catalogar la afectación o vinculación de la entrega dineraria a un fin específico como una cualidad inseparable del concepto de

subvención, de la que surge la obligación del sujeto receptor de emplear las cantidades recibidas para los fines determinados en las bases reguladoras de su concesión, con la consiguiente sanción en caso de incumplimiento de tales fines.

En cambio, las participaciones en tributos hallan un encaje más adecuado entre las transferencias, en la terminología de la normativa sobre contabilidad pública, que al carecer de un destino singularizado están encaminadas a asegurar la suficiencia financiera de los entes locales, en cuanto forma ordinaria de financiación de los mismos.

El término *subvenciones incondicionadas* goza de amplio predicamento en la terminología usual en el ámbito de disciplinas como la Hacienda Pública y aparece reflejado en algunos textos normativos, principalmente algunos estatutos de autonomía, y en la propia doctrina del Tribunal Constitucional. Pero no es más que una manera impropia de designar asignaciones o dotaciones presupuestarias para sufragar gastos generales de las entidades locales. Se trata, en consecuencia, de atribuciones dinerarias que no encajan en la noción de subvención, como expresamente aclara en la actualidad el artículo 2.2 de la Ley 38/2003, y que están por ello más cercanas a la idea de participación en los tributos o ingresos de la Hacienda que las efectúa.

### **2.4.3. La participación en los tributos de las comunidades autónomas como financiación básica de las haciendas locales no afectada a fines concretos**

Las observaciones generales efectuadas en los dos subepígrafes anteriores sobre la autonomía y el poder de gasto de los entes locales, por una parte, y la delimitación del concepto jurídico de subvención como subespecie del género más amplio de las transferencias, por otra, nos han instalado en condiciones adecuadas para decantarnos ya por una de las dos opciones planteadas al comienzo de este apartado. Recuérdese: disposición libre o condicionada de los ingresos percibidos por los entes locales en concepto de participación en tributos de las haciendas autonómicas.

Nuestra elección resulta fácilmente previsible. Si hay un aspecto del régimen jurídico de las participaciones de las haciendas locales en el producto de los tributos estatales y autonómicos respecto del cual la doctrina denota, sin apenas excepción reseñable, una coincidencia casi generalizada, tal es su calificación como un recurso no finalista, destinado a financiar indistintamente sus programas de gasto corriente o de inversión. No deben, pues, interponerse condicionamientos en cuanto al empleo que los

entes locales, al menos los de existencia necesaria o básica, deseen dar a los fondos coparticipados.<sup>193</sup>

Puesto que se trata de uno de los tres recursos fundamentales que el artículo 142 de la Constitución emplaza al servicio de la suficiencia financiera local, la participación en los tributos de las comunidades autónomas no debe tener una finalidad específica o concreta, sino que ha de servir para satisfacer necesidades varias de gasto, no fijadas de antemano.<sup>194</sup> Las haciendas autonómicas deben cumplir su obligación constitucional de ponerla en funcionamiento con el fin de contribuir de forma efectiva al sostenimiento económico de las entidades locales, pero sin que ello les autorice a insertar fórmulas de control de oportunidad conducentes a verificar la aplicación que cada una de ellas haga de los fondos entregados por este concepto.<sup>195</sup> Una vez acreditada la recepción en firme de la participación

193. FERREIRO LAPATZA, J. J. y AGULLÓ AGÜERO, A. – “Las participaciones provinciales en los ingresos...”, *op. cit.*, p. 205– estiman que la concepción de las participaciones como sumas incondicionadas resulta predicable de las que corresponden a los municipios y provincias, en cuanto entes dotados constitucionalmente de autonomía. Por el contrario, sostienen que tal carácter no tiene que ser necesariamente “una característica de las participaciones que constitucionalmente corresponden a los entes locales no necesarios o de creación voluntaria por las comunidades autónomas”.

194. Es larga la lista de autores que reclama, a la vista del principio constitucional de autonomía local y del carácter de instrumento fundamental o básico que el artículo 142 otorga a las participaciones en tributos del Estado y de las comunidades autónomas, que las mismas se canalicen por medio de transferencias incondicionadas, se integren globalmente en los presupuestos locales y otorguen libre disponibilidad de los fondos a las corporaciones locales para atender el coste de los servicios y actuaciones de su competencia. Entre ellos cabe citar a ZORNOZA PÉREZ, J. J., “La financiación de las corporaciones locales...”, *op. cit.*, p. 185; RAMALLO MASSANET, J., “El poder de gasto local”, *op. cit.*, p. 95; SUÁREZ PANDIELLO, J. – “Distribución de competencias y relaciones financieras entre comunidades autónomas y corporaciones locales”, *Boletín Económico de Andalucía*, núm. 27, 1999, p. 155–, que recalca que es la única forma con la que se puede aspirar “a conseguir la suficiencia financiera al tiempo que se respeta la autonomía de los gobiernos locales para decidir sus prioridades en materia de gasto público”, y MEDINA GUERRERO, M., “La protección constitucional de la autonomía...”, *op. cit.*, p. 87-88.

195. Tampoco el Estado tiene legitimidad para supervisar el empleo que las entidades locales hagan de los fondos percibidos a título de participación en los tributos estatales. No obstante, hubo un momento en que pareció querer hacerse con este tipo de control, pues el artículo 16.3 del Real decreto ley 3/1981, de 16 de enero, autorizaba al Ministerio de Hacienda a “comprobar la adecuada utilización por las corporaciones locales de los fondos procedentes del Estado y la utilización por aquéllas de los medios legales a su alcance para el establecimiento y gestión de los recursos y tributos propios, de conformidad con las previsiones presupuestarias”. Como explicase GUIJARRO ARRIZABALAGA, J. – “La tutela financiera de las corporaciones locales”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 38, 1983, p. 293–, ese precepto dejaba el camino abierto para practicar auditorías en todas las corporaciones locales y con respecto a la casi totalidad de su gestión económico-financiera, pues para comprobar la adecuada utilización de unos

por parte de la entidad beneficiaria a través de la certificación correspondiente, pasa a disponer de una financiación de carácter incondicionado cuya utilización no queda sujeta al requisito de la justificación que hemos visto que singulariza a las subvenciones públicas.

Junto al dato anterior, tal demanda de libre disponibilidad de los ingresos coparticipados encuentra un claro respaldo normativo en el reconocimiento constitucional de la autonomía de las corporaciones locales.<sup>196</sup> E igualmente, desde la óptica presupuestaria, en el principio general de no-afectación que sienta el artículo 165.2 del Texto refundido de la Ley de haciendas locales:

“2. Los recursos de la entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo en el caso de ingresos específicos afectados a fines determinados.”

Conforme a este clásico postulado del Derecho Presupuestario, la participación de las corporaciones locales en la recaudación de los tributos

---

ingresos de carácter no finalista la Administración estatal debería realizar una comprobación de todos los gastos. Tras la tramitación de dicho Decreto ley como ley ordinaria, el artículo 17.3 de la Ley 40/1981, de 28 de octubre, dispuso: “La Administración del Estado podrá comprobar el destino dado por las corporaciones locales a los fondos procedentes de asignaciones presupuestarias y de participación en los ingresos tributarios del Estado, el grado de utilización de sus recursos tributarios propios y el nivel de prestación de los servicios públicos de carácter básico.” De nuevo se oyeron voces críticas. Especialmente incisivo se mostró en este punto LOZANO SERRANO, C. —“La autonomía municipal en materia...”, *op. cit.*, p. 127-128—, al afirmar que con este precepto “se pone en manos de la Administración estatal una poderosa arma para el control global de la actividad financiera municipal”, pues dada la previsible relevancia cuantitativa de las participaciones “el control sobre el gasto financiado con las mismas va a incidir fuertemente en la libertad del ente local para decidir sobre el destino de éste”, sobre todo “cuando no se especifica con base en qué criterios se desarrollará tal control ni se prevén los efectos jurídicos de una posible desaprobación por parte del Estado del empleo municipal de los fondos recibidos”. En certero juicio de este autor, parecía ponerse en pie “un auténtico control de oportunidad, siendo evidente que éste no cabe en un sistema de autonomías, pudiendo llegar a traducirse en la práctica en una negociación irregular entre el ente local y el órgano de control sobre qué empleo dar a esos recursos, falseándose así totalmente la atribución constitucional de autonomía”. Y en cuanto a sus efectos “ante una gestión financiera que el Estado no considera ‘adecuada’ podrían limitarse las transferencias del mismo al ente local en cuestión, con lo que se cercenaría la autonomía municipal por la vía de limitar sus ingresos corrientes”.

196. De ahí extrae DEL POZO LÓPEZ, J. —“Los gastos municipales en un régimen de autonomías”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 4, 1979, p. 50— la atinada conclusión de que los municipios “deben gozar de autonomía a la hora de optar en la elección de las necesidades a satisfacer y del orden en que debe llevarse a cabo esta tarea. En todo caso, las limitaciones que puedan afectarles deben ser solamente financieras, o sea, en base a los recursos de que dispongan, sin que las decisiones sobre sus gastos vengan ya previamente condicionadas por existir una afectación previa de los mismos”.



propios o cedidos de las comunidades autónomas no debería quedar atada a la satisfacción de fines o contingencias prefijados por éstas.<sup>197</sup>

Una vez sentada como regla general la no-afectación de estas participaciones, tal vez cabría aceptar como excepción una vinculación atenuada a los gastos erogados por determinados servicios, por ejemplo los servicios mínimos obligatorios que el artículo 26 de la Ley de bases de 1985 reclama a los municipios; o a los gastos soportados en determinados sectores o materias sobre los que los entes locales ostenten competencias conforme a la legislación estatal y autonómica (seguridad ciudadana, urbanismo, protección del medio ambiente, servicios sociales, asistencia sanitaria, etc.). Ir más allá, admitiendo afectaciones a gastos corrientes o de inversión concretos anularía, en nuestra opinión, una de las expresiones más genuinas de su potestad de autogobierno, cual es la facultad de elegir su propia jerarquía o prelación de gastos dentro, claro está, del cumplimiento de las funciones que tienen legalmente atribuidas.<sup>198</sup>

Resulta paradigmático en este sentido el diseño de la participación en los tributos estatales de los municipios y provincias que contiene el Texto refundido (artículos 118 a 126 y 140 a 146). Los ayuntamientos no se hallan sujetos a directriz cualitativa alguna acerca del destino que han de dar a los ingresos transferidos en este concepto con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.<sup>199</sup> Con las provincias sucede casi lo mismo, aunque en este caso hay una excepción. Su participación en los tributos de la Hacienda estatal está integrada principalmente por un fondo complementario de financiación, de carácter incondicionado y concebido como instrumento adicional a la cesión parcial de la recaudación de determinados impuestos (IRPF, IVA y

197. MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ PANDIELLO, J. –*Manual de Hacienda autonómica y local*, Ariel, Barcelona, 1996, p. 381– se refieren a ella como una transferencia incondicionada y complementaria de la participación en los tributos del Estado. En esto se diferencia, según RAMALLO MASSANET, J. –“El poder de gasto local”, *op. cit.*, p. 86–, de las subvenciones o transferencias condicionadas, “que serán expresión del interés que al ente autonómico le corresponde en la competencia local”.

198. Como recalcase pronto LOZANO SERRANO, C. –“Las autonomías y la financiación de las haciendas locales”, en AA.VV., *La financiación de las autonomías*, Consejería de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia, 1979, p. 142–, las transferencias de otras administraciones a las haciendas locales “no han de interferir en el nivel de decisión política de la corporación, respetando en la mayor medida posible la autonomía presupuestaria de ésta”.

199. Como es de esperar, la doctrina no ha dejado de elogiar esta cualidad. Sirva de ejemplo ANGOITIA GRIJALBA, M. –“Entidades locales y descentralización...”, *op. cit.*, p. 213–, quien opina que el carácter incondicionado de la participación municipal en los tributos del Estado se encuentra en “perfecta sintonía” con su finalidad de dar cumplimiento al principio constitucional de suficiencia.

algunos impuestos especiales de fabricación) que regulan los artículos 135 a 139. Pero la participación se compone, además, de un segundo bloque encaminado a la financiación de la asistencia sanitaria. Con arreglo al artículo 144 del Texto refundido, los Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio incluirán una partida destinada a dar cobertura a asignaciones a las haciendas provinciales para el mantenimiento de centros sanitarios de carácter no psiquiátrico. Se trata, a nuestro juicio, de un magnífico exponente del tipo de afectación atenuada que acabamos de aceptar.

En el fondo, detrás de esa toma de partido en favor del carácter incondicionado de las participaciones en tributos subyace la convicción de que no representan una concesión graciable que hagan el Estado o las comunidades autónomas a los entes locales, sino el resultado de una obligación que les viene impuesta por el artículo 142 de la Constitución. En este sentido, la doctrina suele deslindar la participación, como medio de coordinación, de la subvención, que implica un ligero matiz de subordinación a las directrices políticas o las líneas de actuación marcadas por el ente concedente.<sup>200</sup> Si no se quiere estrangular o recortar demasiado la autonomía de las corporaciones locales en la vertiente del gasto, los ingresos derivados de fuentes de la teórica importancia de las participaciones en tributos ajenos no deben implicar nunca su sumisión política.

En este punto es de lamentar que el citado Anteproyecto de ley básica del gobierno y la administración local del año 2006 no haya llegado final-

---

200. MOCHÓN LÓPEZ, L. –“Participación de las haciendas locales...”, *op. cit.*, p. 463–, señala que las subvenciones se alejan de la idea de coordinación implícita en las participaciones, como instrumento de trasvase a las entidades locales de una parte del total recaudado por el Estado y las comunidades autónomas. Por el contrario, en el ámbito de las subvenciones hay que hablar “relaciones de subordinación”, ya que “los fondos destinados a subvenciones son propios del ‘ente subvencionador’, y éste ‘graciosamente’ los aplica a este fin. De tal manera que en la subvención subyace una decisión política, decisión que no aparece en las participaciones, pues éstas son un derecho de los entes locales”. Estas razones de fondo llevan a ALARCÓN GARCÍA, G. –“Autonomía municipal, autonomía...”, *op. cit.*, p. 117– a concluir que la subvención específica “no sólo constituye una rebaja a la autonomía financiera municipal, sino, incluso, a su autonomía político-administrativa, en la medida en que éstas puedan interferir y modificar la propia planificación de las actividades municipales”. En idénticos términos puede verse ESCUIN PALOP, V., “Notas sobre la autonomía y descentralización a favor de los entes locales”, en AA.VV. (coordinadores J. M. Baño León y J. Climent Barberá), *Nuevas perspectivas del régimen local (estudios en homenaje al profesor J. M.ª Boquera Oliver)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, p. 775. Para VALENZUELA VILLARUBIA, I. –“El sistema de financiación de los entes...”, *op. cit.*, p. 146– la subvención “cerca considerablemente el margen de actuación del ente local, produciendo una injerencia del ente subvencionante en la actividad del subvencionado”, lo que lleva a concluir que esta técnica “se mantiene difícilmente en la actualidad con el nuevo impulso de autonomía financiera que demanda la Hacienda local”.

mente a convertirse en Derecho vigente. En un loable intento por proteger la autonomía local, su artículo 80.2 exteriorizaba una manifiesta predilección por las transferencias incondicionadas frente a las subvenciones:

“Como regla general, las transferencias que se reconozcan a las entidades locales por otras administraciones públicas tendrán carácter incondicionado, no siéndoles de aplicación la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones. Éstas sólo podrán establecer subvenciones finalistas cuando circunstancias excepcionales o de interés general, debidamente motivadas, así lo requieran.”

De los riesgos que conlleva la utilización de las subvenciones ya alertó la Recomendación Rec. (2000) 14 del Comité de Ministros del Consejo de Europa a los estados miembros, sobre fiscalidad local, la nivelación financiera y las aportaciones financieras a los entes locales, adoptada el 6 de septiembre de 2000. Su contenido en este punto ha sido asumido por la posterior Recomendación Rec. (2005) 1, relativa a los recursos financieros de las entidades locales y regionales, dictada el 19 de enero de 2005 en sustitución de la anterior. En ella se sienta una línea directriz muy clara respecto al papel que deben desempeñar, respectivamente, las subvenciones –conceptuadas como transferencias financieras afectadas– y las dotaciones –definidas como transferencias financieras no afectadas– en el sostenimiento de las finanzas locales:

“Las subvenciones limitan la libertad de elección política de las entidades locales, son menos eficaces que las dotaciones para cubrir los déficits de recursos respecto de las competencias y no son demasiado útiles en tanto que instrumentos de nivelación. En consecuencia, el recurso a las subvenciones debería limitarse, en general, a lo necesario para atender los objetivos siguientes, a saber:

“(Co)financiar los gastos de inversión, en el marco de las políticas para un desarrollo territorial equilibrado y duradero.

“–Asegurar que ciertos servicios públicos locales, para los cuales los estándares mínimos son establecidos a nivel nacional, son prestados a un nivel normalizado en el conjunto del territorio nacional.

“–Compensar las cargas de centralidad que pueden afectar a la oferta de ciertos servicios públicos locales, en la medida en que estas cargas no son compensadas por los mecanismos de transferencias horizontales, como consecuencia de acuerdos voluntarios u obligaciones legales.

“–Financiar ciertos servicios públicos que las entidades locales asumen por cuenta del Estado o compensar los gastos que las entidades locales deben afrontar durante la puesta en práctica de las competencias delegadas por otras autoridades; si las subvenciones pueden ser utilizadas con este fin, especialmente en razón de su posible papel incisivo, conviene señalar

que las dotaciones se aventuran a menudo más eficaces; las autoridades centrales deberían examinar qué solución sería mejor, siempre que se respete la autonomía local, en su situación específica.”

Con este planteamiento no se pretende en modo alguno desterrar las subvenciones del mundo de la financiación local. Si lo trasladamos al ámbito español, simplemente se procura evitar que puedan suplantar a las participaciones en tributos estatales y autonómicos, con el consiguiente menoscabo de la autonomía de las entidades locales. El tema es abordado con un enfoque acertado en el reciente estudio publicado por la FEMP sobre la financiación local en España, donde se formula la siguiente advertencia con respecto a la deseable puesta en marcha de la participación en los tributos de las comunidades autónomas:

“El despliegue de las PICA como instrumento de financiación incondicional no debe poner en cuestión el reconocimiento de que las comunidades autónomas en el ámbito de sus competencias puedan orientar, al menos parcialmente, algunas decisiones de gasto local, al objeto de desarrollar políticas territoriales y sectoriales determinadas. Sin embargo, no son las PICA el instrumento adecuado para hacer efectivas estas políticas, ni su cuantía debería verse mermada por las mismas.”<sup>201</sup>

---

201. SUÁREZ PANDIELLO, J. (coordinador), BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO GUERRERO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A., “La financiación local en España...”, *op. cit.*, p. 282. En otro lugar de la misma obra (p. 309-310) se añade: “Más aún, tanto las comunidades autónomas como el Gobierno central tienen derecho a hacer explícitamente política espacial, buscando la cohesión del territorio en el seno de sus respectivas jurisdicciones y utilizando para ello los instrumentos de política económica que tienen a su alcance, incluyendo entre ellos la concesión a los gobiernos locales de transferencias condicionadas a su utilización específica en proyectos no definidos únicamente por éstos, con o sin mecanismos compensatorios”. A continuación, alertan de los efectos negativos que este tipo de transferencias suponen para las haciendas locales: “Ciertamente, para los gobiernos locales esta clase de ingresos supone inicialmente un refuerzo de su capacidad financiera y como tal debe permanecer entre los recursos disponibles para estos gobiernos. Sin embargo, la experiencia reciente, sobre todo en el ámbito de los municipios de menor dimensión, donde el peso de estas transferencias (especialmente las de capital) es más relevante, ha dado lugar no pocas veces a efectos indeseados, derivados de la escasa o nula presencia de las voces locales en los lugares en los que se adoptan las decisiones de proyectos a financiar. Así, han sido abundantes los casos en los que una aparentemente generosa transferencia de capital, utilizada para financiar altos porcentajes de nuevos equipamientos, ha operado en la práctica como un ‘caramelo envenenado’, en la medida en que tales equipamientos traían consigo obligaciones futuras de gasto corriente (de mantenimiento) con impacto desequilibrante sobre las finanzas locales”. Por todo ello, los autores de este extenso estudio proponen evitar las transferencias condicionales “muy específicas (sobre todo las que incorporan compromisos futuros de gasto corriente creciente) y permitir que los gobiernos locales tengan un cierto margen de maniobra, hasta donde sea posible sin desvirtuar su Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local ISBN: 978-84-613-2571-9

En pro de configurar la participación en los tributos de las comunidades autónomas como un recurso no finalista o incondicionado, desprovisto de cualquier semejanza con las subvenciones afectas a fines o actuaciones concretas, actúan varios puntos de apoyo.

Primero, las declaraciones generales que formula el artículo 9 –especialmente en su apartado 7– de la Carta Europea de la Autonomía Local, tratado internacional elaborado en el seno del Consejo de Europa, incorporado a nuestro Derecho interno y valedor de la libre disposición de sus ingresos por parte de los entes locales. Tampoco deben olvidarse las recomendaciones lanzadas a los estados miembros de esta organización por su Comité de Ministros, a las que hemos hecho oportuna referencia.

Segundo, la capacidad de selección y ordenación de los gastos ínsita en la autonomía que reconoce a los municipios y provincias el artículo 137 de la Constitución, según ha admitido en reiteradas ocasiones el Tribunal Constitucional.

Tercero, el carácter de instrumento fundamental de financiación que reviste dicha participación, a tenor del artículo 142 de nuestra norma fundamental.

Cuarto, el principio de no-afectación de los ingresos públicos que preside nuestro Derecho Presupuestario, también en el ámbito local.

Y quinto, el clamor doctrinal en favor de que las participaciones de un ente público en los recursos de otro no lleven aparejadas restricciones a la libre disponibilidad de los fondos, si no se quiere mermar ostensiblemente la autonomía local en la vertiente del gasto público.

Por oposición, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (sentencia 150/1990, de 4 de octubre) ha despejado el camino para que las comunidades autónomas puedan conectar la participación a gastos predefinidos, siempre que concurra algún interés ligado al ejercicio de sus competencias. No obstante, pensamos que esta afectación debería admitirse con carácter excepcional y concebirse de la manera más amplia posible, refiriéndola a bloques de servicios o materias comprendidos en la esfera competencial de los entes locales, con el fin de no cercenar en exceso su autonomía y evitar un solapamiento con las subvenciones finalistas.

naturaleza”, valiéndose, por ejemplo, de transferencias “cuya condición sea abierta en sentido sectorial (respecto a en qué debe gastarse) o técnico (por ejemplo las vinculadas específicamente a gastos de inversión sin prejuizar destino)”.

## 2.5. Titularidad autonómica de la competencia para la regulación y ejecución de la participación

En contraste con la variedad de opiniones advertida en algunos de los aspectos examinados en los apartados precedentes, resulta pacíficamente admitida la competencia para regular y distribuir la participación de las haciendas locales en los tributos de las comunidades autónomas que éstas poseen con arreglo a la Constitución y sus estatutos de autonomía.

Ciertamente, la delimitación de los títulos competenciales ejercitables por el Estado y las comunidades autónomas para la ordenación de las finanzas locales es una cuestión que encierra notable complejidad y desborda los límites de este trabajo. La falta de una alusión expresa en el texto constitucional y, hasta hace poco tiempo, en los estatutos de autonomía ha provocado desde hace años ríos de tinta.<sup>202</sup> Sin perjuicio de algunas aclaraciones im-

202. Nos permitimos recomendar por su claridad la lectura de las páginas que a esta cuestión dedica el "Informe para la reforma de la financiación...", *op. cit.*, p. 28-39. Entre los múltiples trabajos que tocan el tema de la distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas en orden a la regulación de las haciendas locales pueden consultarse los siguientes, ordenados con criterio cronológico: PALAO TABOADA, C., "La distribución del poder tributario en España", *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, p. 188-189; FERREIRO LAPATZA, J. J., "La financiación de las entidades...", *op. cit.*, p. 35-39, y del mismo autor "Análisis constitucional de la nueva Ley...", *op. cit.*, p. 18-34; MORENO CASTEJÓN, T. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., "Las comunidades autónomas y las corporaciones locales (Breve comentario sobre sus relaciones en materia financiera)", en *XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 239 y siguientes; ALIAGA AGULLÓ, E., "Competencias de las comunidades autónomas en la ordenación de las haciendas locales (comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de diciembre de 1985)", *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 4, 1988, p. 187 y siguientes; FERREIRO LAPATZA, J. J., SIMÓN ACOSTA, E. y MARTÍN QUERALT, J., *El Proyecto de Ley reguladora de las haciendas locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, p. 10-17; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., "Las competencias para la regulación de las haciendas locales en la Constitución y en las leyes", *Revista Jurídica de Cataluña*, núm. 3, 1988, p. 707-714; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., GUILJARRO ARRIZBALAGA, J. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., "Situación actual y perspectivas...", *op. cit.*, p. 8-11; ÁLVAREZ CORBACHO, X. y YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La nueva Hacienda local-I*, Fundación Caixa de Galicia, Colección "Economía", Serie de Estudios Sectoriales, Santiago de Compostela, 1990, p. 33 y siguientes; FERREIRO LAPATZA, J. J. y AGULLÓ AGÜERO, A., "Las participaciones provinciales en los ingresos...", *op. cit.*, p. 207-216; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., "Consideraciones sobre un replanteamiento...", *op. cit.*, p. 19-24 y 26 y siguientes; RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S., "Ley reguladora de las haciendas...", *op. cit.*, p. 41-48; BARQUERO ESTEVAN, J. M., "La gestión de los tributos locales...", *op. cit.*, en especial p. 141-183; SÁNCHEZ SERRANO, L., "Principios y fuentes de financiación...", *op. cit.*, p. 6-10; ARIAS ABELLÁN, M. D., "Las competencias autonómicas para configurar el sistema tributario de los entes locales", *Tributos Locales*, núm. 31, 2003, p. 15 y siguientes; SÁNCHEZ MORÓN, M., "La distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas en materia de Administración local", en AA.VV. (director S. Muñoz Machado), *Tratado de Derecho Municipal*, t. II, 2.<sup>a</sup> ed., Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2003, p. 197 y siguientes; ALONSO MAS, M. J., "Preámbulo", en AA.VV. (coordinada Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local ISBN: 978-84-613-2571-9

portantes que ya fueron avanzadas en pronunciamientos anteriores como la sentencia 179/1985, de 19 de diciembre (fundamentos jurídicos 1 y 3), la postura mantenida por el Tribunal Constitucional a este respecto ha quedado enunciada en la extensa sentencia 233/1999, de 16 de diciembre [fundamento jurídico 4.b) y c)].<sup>203</sup> Se reafirma en ella la *naturaleza compartida* de las competencias estatales y autonómicas en materia de haciendas locales, de acuerdo con las siguientes reglas de reparto:

–El artículo 149.1.18 de la Constitución, que atribuye al Estado competencia exclusiva sobre las “bases del régimen jurídico de las administraciones públicas”, le habilita para “ejercitar sus competencias sobre dicha materia cuando su regulación suponga introducir modificaciones de alcance general en el régimen jurídico de la Administración local o se dicte en garantía de la autonomía que ésta tiene constitucionalmente reconocida”.

–Dentro de las bases fijadas por el Estado, las comunidades autónomas tienen asumidas a través de sus respectivos estatutos de autonomía las competencias de desarrollo legislativo y ejecución sobre el *régimen local*,<sup>204</sup>

---

por M. J. Domingo Zaballos), *Comentarios a la Ley de haciendas locales (Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales)*, Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, p. 71-81; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “La incidencia del nuevo modelo...”, *op. cit.*, p. 159-162, y del mismo autor “Artículo 106”, *op. cit.*, p. 2927-2930; FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “El marco de las relaciones financieras...”, *op. cit.*, p. 463-467; y RUIZ HIDALGO, C., “La financiación de las haciendas locales”, en AA.VV. (directora A. M. Pita Grandal y coordinador J. Aneiros Pereira), *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 482 y siguientes.

203. Un resumen sistemático de los criterios fijados por esta sentencia puede consultarse en MAGRANER MORENO, F. y GONZÁLEZ ORTIZ, D., “Distribución de competencias normativas en materia de haciendas locales”, en AA.VV. (coordinadores J. M. Baño León y J. Climent Barberá), *Nuevas perspectivas del régimen local (estudios en homenaje al profesor J. M.ª Boquera Oliver)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, p. 957 y siguientes.

204. A diferencia de lo que sucedía años atrás, tras las reformas de los estatutos de autonomía aprobadas durante la década de los 90 todos ellos pasaron a recoger ya de forma expresa el régimen local entre las competencias de las comunidades autónomas. Esta situación se ha mantenido, como es lógico, tras las nuevas reformas estatutarias aprobadas entre 2006 y 2007. No obstante, a efectos formales los textos estatutarios pueden clasificarse en tres grupos.

a) Estatutos de autonomía que recogen el régimen local como competencia exclusiva de la comunidad autónoma, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.1.18 de la Constitución. Es el caso del País Vasco (artículo 10.4 de la Ley orgánica 3/1979, de 18 de diciembre), Galicia (artículo 27.Dos de la Ley orgánica 1/1981, de 6 de abril), Andalucía (artículo 13.3 de la Ley orgánica 6/1981, de 30 de diciembre, y desde 2007 artículo 60 de la Ley orgánica 2/2007, de 19 de marzo), Comunidad Valenciana (artículo 31.8 de la Ley orgánica 5/1982, de 1 de julio, y desde 2006 artículo 49.1.8 del Estatuto en la redacción dada por el artículo 55 de la Ley orgánica 1/2006, de 10 de abril), y Aragón (artículo 35.Uno.2 de la Ley orgánica 8/1982, de 10 de agosto, modificada por la Ley orgánica 5/1996, de 30 de diciembre y desde 2007 artículo 71.5 de la Ley orgánica 5/2007, de 20 de abril).

b) Estatuto de autonomía de Cataluña de 2006 (artículo 160 de la Ley orgánica 6/2006, de 19 de julio), que a diferencia del Estatuto de 1979 (artículo 9.8 de la Ley orgánica 4/1979, de 18 de

expresión que para el Tribunal Constitucional “tiene un carácter globalizador comprensivo de la totalidad de los aspectos que se refieren a la Administración local, incluidas las ‘haciendas locales’”. En consecuencia, las comunidades autónomas ostentan sobre este ámbito material competencias de naturaleza normativa –legislativa y reglamentaria– y ejecutiva.

–El esquema de distribución hasta aquí trazado se complica a causa de la incidencia transversal de la competencia exclusiva sobre la *Hacienda general* que el artículo 149.1.14 de la Constitución otorga al Estado.<sup>205</sup> Sin em-

---

diciembre) califica una serie de aspectos del régimen local como de competencia exclusiva de la comunidad autónoma y otros como de competencia compartida con el Estado.

c) Estatutos de autonomía que recogen el régimen local como competencia de desarrollo legislativo y ejecución en el marco de la legislación básica del Estado: Asturias (artículo 11.10 de la Ley orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, modificada por las leyes orgánicas 1/1994, de 24 de marzo, y 1/1999, de 5 de enero), Cantabria (artículo 25.2 de la Ley orgánica 8/1981, de 30 de diciembre, modificada por la Ley orgánica 11/1998, de 30 de diciembre), La Rioja (artículo 9.8 de (Ley orgánica 3/1982, de 9 de junio, modificada por las leyes orgánicas 3/1994, de 24 de marzo, y 2/1999, de 7 de enero), Murcia (artículo 11.9 de la Ley orgánica 4/1982, de 9 de junio, modificada por las leyes orgánicas 4/1994, de 24 de marzo, y 1/1998, de 15 de junio), Castilla-La Mancha (Ley orgánica 9/1982, de 10 de agosto, modificada por las leyes orgánicas 7/1994, de 24 de marzo, y 3/1997, de 3 de julio), Canarias (artículo 32.4 de la Ley orgánica 10/1982, de 10 de agosto, modificada por la Ley orgánica 4/1996, de 30 de diciembre), Extremadura (artículo 8.1 de la Ley orgánica 1/1983, de 25 de febrero, modificada por la Ley orgánica 12/1999, de 6 de mayo), Islas Baleares (artículo 11.2 de la Ley orgánica 2/1983, de 25 de febrero, modificada por las leyes orgánicas 9/1994, de 24 de marzo, y 3/1999, de 8 de enero, y desde 2007 artículo 31.13 de la Ley orgánica 1/2007, de 28 de febrero), Comunidad de Madrid (artículo 27.1 de la Ley orgánica 3/1983, de 25 de febrero, modificada por las leyes orgánicas 10/1994, de 24 de marzo, y 5/1998, de 7 de julio) y Castilla y León (artículo 34.1.3 de Ley orgánica 4/1983, de 25 de febrero, modificada por la Ley orgánica 4/1999, de 8 de enero, y desde 2007 artículo 71.1 de la Ley orgánica 14/2007, de 30 de noviembre).

205. A lo largo del tiempo se aprecia una evidente evolución en los planteamientos doctrinales sobre la extensión del concepto Hacienda general. En los momentos próximos a la aprobación del texto constitucional predominó la opinión favorable a identificarlo con la Hacienda del Estado en sentido estricto. Como exponentes de esta posición puede verse la nómina de autores citados por HERRERA MOLINA, P. M., “Hacienda general y autonomía financiera”, REDF, núm. 56, 1987, p. 524, nota núm. 2. Pero bajo la influencia de algunos pronunciamientos del Tribunal Constitucional –sentencias 179/1985, de 19 de diciembre (FJ 1), y 14/1986, de 31 de enero (FJ 2)–, se fue abriendo camino una visión más amplia, con arreglo a la cual esta competencia del Estado no se detiene en la ordenación y gestión de su propia Hacienda, sino que repercute asimismo sobre la Hacienda de las comunidades autónomas y de las corporaciones locales. Esta evolución se refleja con claridad en la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (fundamento jurídico 4), tal y como explicamos en el texto. Como comentarios de los primeros fallos del Tribunal Constitucional sobre este tema pueden consultarse los trabajos de ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A., “Reseña de jurisprudencia: Hacienda general y autonomía financiera”, *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 3, 1987, p. 195 y siguientes, y RAMÍREZ GÓMEZ, S., “La actividad financiera de las comunidades autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional



bargo, el Tribunal Constitucional matiza que sólo de manera puntual y en supuestos tasados podrá prevalecer este título competencial para regular de forma completa aspectos determinados de la Hacienda local. Tal prioridad se producirá, en concreto, “en aquellos casos en los que la normativa estatal tenga por objeto la regulación de instituciones comunes a las distintas haciendas o de medidas de coordinación entre la Hacienda estatal y las haciendas de las corporaciones locales”; o bien “cuando su finalidad sea la salvaguarda de la suficiencia financiera de las haciendas locales garantizada por el artículo 142 de la CE, en cuanto presupuesto indispensable para el ejercicio de la autonomía local constitucionalmente reconocido”.<sup>206</sup>

(1981-1989)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 66, 1990, p. 248-250. Para una revisión más reciente de la jurisprudencia constitucional en la materia véase también QUINTANA FERRER, E., “Incidencia de la Hacienda general en la Hacienda autonómica”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 243, 1997, p. 85 y siguientes. En virtud de esta línea interpretativa, el concepto de Hacienda general comprende no sólo las relaciones entre la Hacienda estatal y las haciendas autonómicas y locales, en especial cuando puedan traducirse en transferencias de ingresos por parte del Estado –cfr. FALCÓN y TELLA, R., “La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las comunidades autónomas”, en AA.VV., *Estudios de Derecho y Hacienda (libro homenaje a César Albiñana García-Quintana)*, vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 507-508 y 560–, sino que permite también reservar a éste la regulación uniforme y con vigencia en todo el territorio nacional de aquellos aspectos estructurales y comunes a los tres niveles de Hacienda existentes en nuestro país, esto es, de lo básico y fundamental de su régimen jurídico. Entre los autores que se incluyen con diversos matices dentro de esta corriente *vid.*, por todos, CAYÓN GALIARDO, A., “Artículo 142. Las haciendas...”, *op. cit.*, p. 567 y 570; HERRERA MOLINA, P. M., “Hacienda general y autonomía...”, *op. cit.*, p. 533 y 582; FERREIRO LAPATZA, J. J., SIMÓN ACOSTA, E. y MARTÍN QUERALT, J., “El Proyecto de Ley reguladora...”, *op. cit.*, p. 13-15; SOLER ROCH, M. T., “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley general tributaria a los distintos niveles de Hacienda”, *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1989, p. 117; FERREIRO LAPATZA, J. J. y AGULLÓ AGÜERO, A., “Las participaciones provinciales en los ingresos...”, *op. cit.*, p. 209; CASADO OLLERO, G., GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M., LASARTE ÁLVAREZ, J., MARTÍN AYALA, J. M., MARTÍN QUERALT, J., PLAZA VILLASANA, L. y PÉREZ GARCÍA, F., *La cesión parcial del impuesto sobre la renta a las comunidades autónomas*, Comares, Granada, 1997, p. 88-89; SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, I, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 425-426; GARCÍA MARTÍNEZ, A., “Los títulos competenciales que inciden en la Hacienda autonómica: Posibilidades y límites”, *Crónica Tributaria*, núm. 92, 1999, p. 84-85 y 89-90, y ARIAS ABELLÁN, M. D., “Las competencias autonómicas para configurar...”, *op. cit.*, p. 20.

206. No han faltado voces críticas con este planteamiento. Sirva de ejemplo LÓPEZ GARCÍA, C., “Problemas de articulación de la autonomía financiera de las entidades locales en el Estado de las autonomías”, *Tributos Locales*, núm. 64, 2006, p. 57 y 59: “La aplicación y efectividad de los principios de transparencia y subsidiariedad tal como están formulados en el Tratado de la Unión Europea y en la Carta Europea de la Autonomía Local, en el sentido de acercar la gestión al ciudadano, obligan a extender a las comunidades autónomas la vigente doctrina constitucional que parece atribuir al Estado la responsabilidad exclusiva en la suficiencia de las haciendas locales (artículo 142 de la CE) y en la solidaridad.”

En suma, “es al Estado, a tenor de la competencia exclusiva que en materia de Hacienda general le otorga el artículo 149.1.14 de la CE, a quien, a través de la actividad legislativa y en el marco de las disponibilidades presupuestarias, incumbe en última instancia hacer efectivo el principio de suficiencia financiera de las haciendas locales” (sentencia 48/2004, de 25 de marzo, fundamento jurídico 10).<sup>207</sup>

—Los artículos 133 y 142 de la Constitución “no constituyen en sí mismos título competencial alguno a favor del Estado” para regular el sistema tributario local y las participaciones en los tributos estatales, “sino que presuponen la competencia estatal sobre la materia en virtud de los títulos del artículo 149.1 reseñados”. Aunque no lo diga el Tribunal Constitucional, hay que interpretar que tampoco el artículo 142 sirve de base para asignar sin más a las comunidades autónomas la titularidad de la competencia para regular de la participación en el producto de sus tributos, que deberá deducirse de otros preceptos.

*De lege data*, este esquema de distribución de competencias se ha traducido hasta ahora en una intervención mínima, por no decir nula, de las comunidades autónomas en la regulación de los tributos propios de los entes locales. El artículo 106.1 de la Ley de bases del régimen local prevé la posible intermediación de legislación autonómica para fijar las condiciones y límites con que éstas podrán establecer y exigir tributos en los supuestos expresamente previstos en la legislación estatal sobre haciendas locales, pero ésta no les ha dejado resquicio alguno de momento para que puedan desempeñar un papel activo en la configuración de la tributación local. Tales exacciones han venido regulándose, por tanto, en la ley estatal y en las ordenanzas fiscales aprobadas por cada corporación.

No obstante, se atisban ciertos aires de cambio de resultados de algunos de los procesos de reforma estatutaria ultimados entre 2006 y 2007. Dos de los nuevos estatutos de autonomía aluden ahora de forma expresa a la Hacienda local entre las competencias de la comunidad autónoma, reclamando un mayor protagonismo en la materia.

---

207. CASADO OLLERO, G. —“La Hacienda local en la Constitución...”, *op. cit.*, p. 454-455— cuestiona que el Tribunal “haya dejado al arbitrio del legislador estatal y al manejo que éste decida efectuar de sus ‘disponibilidades presupuestarias’, la efectiva realización del mandato constitucional de suficiencia financiera local, utilizando como parámetro de constitucionalidad [...] no el texto constitucional sino el marco legal establecido en la Ley reguladora de las haciendas locales”. Frente a ello replica que “no son las ‘disponibilidades presupuestarias’ del legislador estatal, sino ‘toda la riqueza del país’ (artículo 128.1 de la CE) o, si se prefiere, las posibilidades reales del sistema económico y financiero en su conjunto las que condicionan la adecuación entre *competencias materiales* y *capacidades financieras* de los diferentes entes públicos territoriales”.

El primero de ellos es el Estatuto de autonomía de Cataluña, aprobado por la Ley orgánica 6/2006, de 19 de julio. Su artículo 218.2 comienza por recordar que la comunidad autónoma tiene competencia sobre la financiación local, dentro del marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado. Y añade, a continuación, que tal atribución competencial “puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e incluye la capacidad para fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo del Presupuesto de la Generalitat”.<sup>208</sup> Aún es pronto para saber en qué va a concretarse esta previsión, un tanto ambigua en su formulación (“puede incluir”), pero de llegar a buen puerto se produciría una variación importante a medio plazo, en sintonía con las reivindicaciones que venía formulando desde hace tiempo un sector doctrinal, partidario de que la regulación estatal de los tributos locales renuncie en parte a su minuciosa concreción y alto grado de detalle.<sup>209</sup>

El segundo Estatuto de autonomía que parece innovar en este campo es el andaluz (Ley orgánica 2/2007, de 19 de marzo). Su artículo 60.3 reconoce a la comunidad autónoma la competencia sobre haciendas locales, en el marco de la regulación general del Estado, dentro de las bases que dicte aquél de conformidad con el artículo 149.1.18 de la Constitución y sin perjuicio de la autonomía de los entes locales.

---

208. El significado y alcance, así como los posibles problemas de inconstitucionalidad de este precepto estatutario, han sido analizados por GARCÍA NOVOA, C., “El sistema de financiación en la reforma del Estatuto catalán, ¿es compatible con el orden constitucional?”, *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 32, 2006, p. 104-106 y 113-114, MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “La incidencia del nuevo modelo...”, *op. cit.*, p. 165-166; RUIZ HIDALGO, C. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “Las competencias de las comunidades autónomas sobre las haciendas locales en los nuevos estatutos de autonomía”, *Tributos Locales*, núm. 63, 2006, p. 49-50; PAGÈS I GALTÈS, J., *Financiación autonómica, local y sectorial en el nuevo Estatuto de Cataluña*, Marcial Pons, Madrid, 2007, p. 165-167; ARAGONÉS BELTRÁN, E., “Las haciendas locales en el Estatuto de autonomía de Cataluña”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 14, 2007, p. 81-86, quien resume las alegaciones aducidas sobre este punto con motivo del recurso de inconstitucionalidad 8045/2006, y BALLARÍN I ESPUÑA, M., “El finançament dels governs locals en el nou Estatut d'autonomia de Catalunya”, *Revista d'Estudis Autonòmics i Federals*, núm. 6, 2008, p. 175-176. Estamos de acuerdo con MARTÍN FERNÁNDEZ (“La Hacienda local en los nuevos estatutos de autonomía: Una visión panorámica”, *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 299, 2008, p. 68) en que la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos locales “queda limitada a las materias no básicas y, por tanto, a las que no son competencia del Estado”, entre las que incluye las normas sobre cuantificación y gestión.

209. Así lo afirmamos en nuestro trabajo “Temas novedosos sobre Derecho tributario municipal: Consideraciones sobre la reciente evolución del sistema tributario municipal en España”, en *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006*, t. II, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2007, p. 900.

La conclusión que cabe deducir del reparto que acabamos de bosquejar resulta previsible: la regulación, dotación efectiva y distribución de las participaciones en los tributos de las comunidades autónomas corresponde exclusivamente a éstas, como parte de las competencias compartidas que han asumido con relación al régimen local.<sup>210</sup> Se trata de una afirmación que, por su obviedad, no es frecuente que casi nadie se detenga a formular.<sup>211</sup> Coincidimos plenamente, además, con quienes ven en dichas participaciones el mecanismo más adecuado para resolver las especificidades propias de las haciendas locales de cada territorio.<sup>212</sup> Las características de los municipios y las provincias pueden variar mucho de una a otra zona del país. Por tal motivo, circunstancias como la existencia de numerosos núcleos de escasa población o rurales, la dispersión geográfica, la superficie, la afluencia masiva de turistas, el predominio de actividades industriales o mineras o la financiación de determinadas entidades locales no necesarias de ámbito supra o inframunicipal (comarcas, mancomunidades, áreas metropolitanas, etc.) pueden ser atendidas por esta vía. Ello concuerda, en último extremo, con las competencias que la Ley 7/1985 otorga a las comunidades autónomas

210. No obstante, RAMALLO MASSANET, J. –“El poder de gasto local”, *op. cit.*, p. 86– advierte que cuando el artículo 142 menciona este recurso “no lo vincula a que éstas tengan o no asumidas competencias en materia de régimen local en virtud de la cual, en consecuencia, delimiten el ámbito de competencias locales”. La participación “debe darse en todo caso y con independencia de la mayor o menor intervención de la comunidad autónoma en la delimitación de aquel ámbito competencial local”.

211. FERREIRO LAPATZA, J. J. –“Análisis constitucional de la nueva Ley...”, *op. cit.*, p. 26-27– señala que el artículo 142 de la Constitución “presupone el reparto de competencias en esta materia entre el Estado y las comunidades autónomas pues, al menos, se debe admitir que éstas algo tendrán que decir acerca de las participaciones de las corporaciones locales en sus propios tributos”. Para RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J. –“Autonomía y suficiencia en la financiación...”, *op. cit.*, p. 505–, no es casual que ese precepto constitucional mencione dichas participaciones entre los recursos de la Hacienda local, “porque dicha mención se corresponde con la atribución a las comunidades autónomas de competencias en materia de régimen local, lo que responsabiliza a dichas instancias territoriales de la financiación correspondiente”. De igual modo, ROVIRA I MOLA, A. –“La coordinación de la gestión tributaria...”, *op. cit.*, p. 347– entiende que debe ser una ley autonómica la que determine los ingresos fiscales transferidos a las haciendas locales por una comunidad autónoma.

212. *Vid.* PRIETO MARTÍN, C., “Participación en los tributos del Estado de las corporaciones locales españolas”, en AA.VV. (coordinadores J. Rodríguez Fernández y J. I. Gomar Sánchez), *Hacienda y finanzas municipales*, Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)-Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 196. En la misma línea, SUÁREZ PANDIELLO, J. –“Del Informe de la Comisión al Proyecto...”, *op. cit.*, p. 165-166– hace hincapié en que el tratamiento de las especialidades de determinados tipos de entidades locales no debe hacerse en la participación en los tributos del Estado, sino en los modelos de participación en los ingresos de las comunidades autónomas.

para establecer regímenes municipales especiales (artículo 30),<sup>213</sup> además de crear entidades distintas del municipio y la provincia (artículos 42 a 45).<sup>214</sup>

De igual modo que compete al Estado adoptar las medidas de coordinación de su Hacienda con las haciendas locales en el ejercicio de su competencia exclusiva sobre la Hacienda general, cada comunidad autónoma ha de encargarse de establecer el régimen de la coordinación entre la Hacienda autonómica y las haciendas locales de su territorio. Una pieza esencial de dicho régimen está representada, sin duda, por “las relaciones entre haciendas comunitarias y locales que se deriven de las participaciones en los tributos de las comunidades autónomas en favor de los entes locales previstas en el artículo 142 de la CE” (sentencia del Tribunal Constitucional 179/1985, fundamento jurídico 3).

Por otro lado, el Tribunal Constitucional ha reconocido desde la sentencia 331/1993, de 12 de noviembre (fundamento jurídico 2.D), que la facultad de las comunidades autónomas para regular la distribución de esta fuente de ingresos va ligada a la autonomía financiera “para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las leyes y sus respectivos estatutos” (artículo 156.1 de la Constitución y 1.1 de la LOFCA). Esa autonomía implica, extrapolando una expresión utilizada por el Tribunal para justificar el protagonismo que incumbe a esos entes territoriales en el diseño del régimen financiero de las comarcas

213. Con estos regímenes especiales, dice MOROTE SARRIÓN, J. V. –“Artículo 30”, en AA.VV. (coordinador M. J. Domingo Zaballós), *Comentarios a la Ley básica de régimen local (Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local)*, 2.ª ed., Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, p. 532–, “sólo se introducen algunas modulaciones al régimen general que consisten en imponer nuevas obligaciones de prestación de servicios, como es el caso de los municipios turísticos o el supuesto contrario para los municipios rurales o de montaña. Junto a esta variación en los servicios que deben prestarse se preocupan también los legisladores autonómicos de que estos municipios cuenten con los recursos adecuados”.

214. La diferente orientación que deben tener, desde este punto de vista, la participación en los tributos del Estado y la participación en los tributos de las comunidades autónomas es resumida con precisión en el reciente estudio auspiciado por la FEMP. En él se parte de la base de que ambas vías de financiación “deberían compartir algunos elementos de base, como son el hecho de tener como objetivo común la búsqueda de la suficiencia financiera actuando como complemento de la fiscalidad propia y utilizar criterios generales de distribución también comunes (necesidad de gasto y capacidad fiscal)”. En cambio, sus autores entienden que los criterios distributivos específicos de ambos instrumentos deberían ser diferentes. La primera “debería utilizar a la población como único factor de necesidad, en la medida en que esta variable actúa como elemento de intersección básica de todos los componentes que interactúan en este sentido, y buscar objetivos generales de necesidad”. La segunda se presta a “incorporar indicadores más ajustados de necesidad según las peculiaridades de cada comunidad autónoma”. Cfr. SUÁREZ PANDIELLO, J. (coordinador), BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO GUERRERO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A., “La financiación local en España...”, *op. cit.*, p. 308.

y otras entidades supramunicipales, “una potestad de disposición de las comunidades autónomas sobre sus propios recursos financieros” (sentencia 233/1999, fundamento jurídico 37).

No obstante, el hecho de que se haya interpretado que el artículo 149.1.14 de la norma fundamental convierte al Estado en garante último de la suficiencia financiera y, por ende, de la autonomía de los entes locales deja en el aire una incógnita final: ¿podrían aprobar las Cortes Generales, invocando el referido título competencial exclusivo, un marco normativo mínimo de carácter genérico al objeto de asegurar la puesta en marcha de esta participación en todas las comunidades autónomas? Preferimos aplazar por el momento la contestación a este interrogante, pues abordamos esta trascendental cuestión en el capítulo segundo, una vez que hayamos analizado qué establece la legislación estatal vigente en materia de régimen local con respecto a este recurso.

La participación de los entes locales en los tributos de las comunidades autónomas se enmarca en el contexto de una materia, la Hacienda local, sobre la que converge una dualidad de competencias. Un lado, inciden las competencias exclusivas de titularidad estatal sobre la Hacienda general y las bases del régimen jurídico de las administraciones locales, conforme al artículo 149.1.14 y 18 de la Constitución. Por otro lado, aparece en escena la competencia autonómica compartida de desarrollo legislativo y ejecución del régimen local, reconocida en los estatutos de autonomía a partir del artículo 148.1.2 del texto constitucional. Dado que afecta a recursos de su propia Hacienda, la función de regular y distribuir la participación local en los tributos de las comunidades autónomas recae exclusivamente sobre éstas. Cada una de ellas debe, en el ejercicio de su autonomía financiera, redistribuir una parte de sus recursos impositivos a través de este cauce de coordinación con las haciendas locales de su territorio, atendiendo a las singularidades de las mismas.

### 3. Recapitulación

—La previsión de una participación en los tributos de las comunidades autónomas como recurso fundamental de las haciendas locales aparece enmarcada en el contexto del artículo 142 de la Constitución. Tal precepto se caracteriza por contener un mandato de garantizar su suficiencia financiera mediante un modelo mixto de financiación, que combine recursos tributarios propios con otros procedentes de las haciendas estatal y autonómica.

–La exigencia de una doble modalidad de participación en los tributos del Estado y las comunidades autónomas presenta un visible paralelismo con el compartimiento de las competencias materiales para la regulación y ordenación del régimen local –incluidos los aspectos financieros– entre ambos niveles de gobierno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1, reglas 14 y 18, de la Constitución y en los respectivos estatutos de autonomía.

–La participación en los tributos de la Hacienda autonómica se erige, además, en un importante elemento de coordinación entre ésta y las haciendas locales de su territorio, cuya regulación y aplicación concretas deben corresponder, en consecuencia, a cada comunidad autónoma.

–Dicha participación constituye un auténtico derecho constitucional de las entidades locales, que no puede ser conculcado mediante una negativa a ponerla en funcionamiento, una configuración poco acorde con su carácter de recurso básico para las finanzas locales o una dotación económica insuficiente, no ajustada a las múltiples funciones que el ordenamiento asigna a las administraciones locales.

–Su objeto son los tributos de las comunidades autónomas, no sus ingresos en general. Ello que implica que la participación debe estar vinculada en su cuantía y evolución a los recursos tributarios de la Hacienda autonómica, salvo que la escasa capacidad recaudatoria de éstos imposibilite una aportación significativa de medios a las haciendas locales y haga aconsejable extenderla al conjunto de sus ingresos, como alternativa al servicio del principio de suficiencia.

–Aunque la norma fundamental no predetermina cuál deba ser el contenido y alcance concretos de este instrumento de financiación, confiando en su lugar tal tarea al legislador, cabe deducir de ella algunas directrices básicas. En particular, pese a la amplitud de la referencia a los *tributos* de las comunidades autónomas que hace el artículo 142, nos hemos decantado por una interpretación restringida de este término con el fin de excluir los ingresos proporcionados por las tasas y las contribuciones especiales autonómicas. El motivo principal no es otro que la conexión de ambas categorías tributarias con el coste originado por una determinada actuación administrativa: la prestación de un servicio público o la realización de una actividad en régimen de Derecho público o bien la utilidad derivada del uso privativo o aprovechamiento especial de un bien de dominio público, en el caso de las tasas, y la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de un servicio público en el supuesto de las contribuciones especiales. Dicho vínculo provoca que carezca de sentido una participación directa en su recaudación. Cosa bien distinta es que la participación pueda referirse,

en general, a los ingresos previstos en los capítulos I a III del presupuesto de la comunidad autónoma, alternativa que consideramos perfectamente factible.

—Por el contrario, la conexión entre participación y suficiencia de medios de las haciendas locales justifica, a nuestro modo de ver, una interpretación flexible para ensanchar su campo teórico de actuación no sólo a los recursos tributarios de auténtica titularidad autonómica —impuestos propios y recargos sobre impuestos estatales—, sino también a los recursos impositivos cedidos total o parcialmente por el Estado, de titularidad estatal pero igualmente adscritos a la financiación de las comunidades autónomas. Limitar el objeto de esta fuente de ingresos a la tributación propia cercenaría mucho su operatividad, dados los exiguos resultados recaudatorios que ésta viene ofreciendo, según comprobaremos más adelante. No obstante, ya hemos advertido que sería deseable una declaración expresa del legislador estatal en tal sentido.

—La distribución de los ingresos participados que estipulen las comunidades autónomas debe tener en cuenta las necesidades de gasto de los entes locales, para dar así cumplimiento a la obligación de procurar la solidaridad intracomunitaria que les impone la LOFCA. Nada impide que se valore también la capacidad fiscal, atribuyendo el producto de los tributos participados sobre la base de criterios estrictamente territoriales. Pero una cierta finalidad niveladora es consustancial a la participación como recurso financiero local, en la medida en que esa dimensión interna del principio de solidaridad cae de lleno en la esfera de responsabilidad de las comunidades autónomas, de acuerdo con las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad.

—El Tribunal Constitucional (sentencia 150/1990, de 4 de octubre) ha admitido que los ingresos derivados de las participaciones en tributos de otra Hacienda puedan quedar vinculados a destinos concretos. No obstante, creemos que esta posibilidad debe utilizarse con suma prudencia, sin que llegue a convertirse en la regla general, para evitar una configuración de las participaciones más próxima a la idea de subvenciones, afectadas a gastos prefijados por las comunidades autónomas. El artículo 9 de la Carta Europea de la Autonomía Local de 15 de octubre de 1985, así como diversas recomendaciones del Comité de Ministros del Consejo de Europa a los estados miembros subrayan la necesidad de que las transferencias que los entes locales reciben de los niveles superiores de gobierno les aporten una financiación preferentemente incondicionada. Esta solución cuadra mejor, además, con el principio de autonomía de los municipios y provincias (artículo 137 de la Constitución), que en su proyección al ámbito del gasto reclama una mayor capacidad de selección



y ordenación. En consecuencia, al tener la condición de recurso fundamental de las haciendas locales las participaciones deben aportar una financiación no finalista o de carácter incondicionado o, en su caso, afectada a sectores genéricos de la actividad local (seguridad, medio ambiente, infraestructuras, turismo, etc.). Esto último será posible siempre que vaya ligado a una política propia de la comunidad autónoma en materias sobre las que converjan competencias concurrentes, autonómicas y locales.

